

Pia Kärkkäinen

**MENETELMÄKUVAUS OULUN KAUPUNGIN ARVONLISÄVEROKÄSITTELYN  
ERITYISTILANTEISTA**

**MENETELMÄKUVAUS OULUN KAUPUNGIN ARVONLISÄVEROKÄSITTELYN  
ERITYISTILANTEISTA**

Pia Kärkkäinen  
Opinnäytetyö  
Kevät 2016  
Liiketalouden koulutusohjelma  
Oulun ammattikorkeakoulu

## TIIVISTELMÄ

Oulun ammattikorkeakoulu  
Liiketalouden koulutusohjelma, Taloushallinnon suuntautumisvaihtoehto

---

Tekijä: Pia Kärkkäinen

Opinnäytetyön nimi: Menetelmäkuvaus Oulun kaupungin arvonlisäverokäsittelyn erityistilanteista

Työn ohjaaja: Ulla Reinikainen

Työn valmistumislukukausi- ja vuosi: Kevät 2016

Sivumäärä: 59 + 17

---

Opinnäytetyön tavoitteena on ollut laatia Oulun kaupungille ajantasainen menetelmäkuvaus palvelualueiden ja sisäisten liikelaitosten arvonlisäverokäsittelystä taloudellisesti merkittävässä usein toistuvissa erityistilanteissa. Näitä erityistilanteita ovat edustusmenot, henkilöstömenot, kiinteistön käyttöoikeuden luovutukset, rakentamispalveluiden käännetty arvonlisäverovelvollisuus, kiinteistöinvestoinnit, kansainvälinen kauppa, laskennallinen palautus, oman käytön vero, hankerahoitus sekä verkkokaupassa annettavat tositteet. Opinnäytetyön toimeksiantajana on Oulun kaupungin konsernipalvelut. Työn lähtökohtana on ollut kirjoittajan ammattiharjoittelun aikana syksyllä 2015 aloittama arvonlisäveron menetelmäkuvausten laatiminen toimeksiantajalle.

Työn teoriaosuudessa on perehdytty tutkimuksen kohteena oleviin aihealueisiin arvonlisäverotuksen lainsäädännöllisistä näkökulmista. Painopiste on kuntien arvonlisäverotukseen liittyen erilaisien tilanteiden tunnistamisessa sekä arvonlisäveron vähennys- tai palautuskelpoisuuden määrittelemisessä. Menetelmäkuvauksessa on esitetty erityistapausten arvonlisäverokäsittely Oulun kaupungin käytännön työssä, arvonlisäverokäsittelyn vastuut sekä ne olennaiset ja erityistä huomiota vaativat asiat, jotka toiminnassa huomioidaan arvonlisäveron oikeellisuuden varmistamiseksi.

Opinnäytetyö on toteutettu laadullisena tapaustutkimuksena. Tekijällä on ammattiharjoittelun kautta aiempaa tietämystä aiheeseen liittyen, mikä on mahdollistanut tutkimuskohteen tarkan määrittelyn. Tutkimusmenetelminä on käytetty toimeksiantajan taloushenkilöstölle toteutettuja puolistrukturoituja ja avoimia teemahaastatteluja sekä dokumenttianalyysejä.

Toimeksiantajan arvonlisäverokäsittelyssä huomioidaan arvonlisäverolainsäädännön lisäksi kuntien ja toimialakohtaiset arvonlisäverotuksen erityispiirteet. Arvonlisäverokäsittelyä arvioidaan tarvittaessa hyvinkin yksityiskohtaisesti. Osa tutkimuksen kohteena olleista aihealueista oli menettelyiltään hyvin selkeitä, kun taas toisissa arviointia suoritettiin useammin ja tapauskohtaisesti. Menettelytapojen tarkistamista aiheuttavia yksikkökohtaisia eroja arvonlisäveron käsittelyssä ei ilmennyt. Arvonlisäverotuksen vastuutahot on nimetty ja selkeästi dokumentoitu.

---

Asiasanat: Arvonlisävero, palautusjärjestelmä, vähennysjärjestelmä

## ABSTRACT

Oulu University of Applied Sciences  
Degree programme in Business Economics, Option of Financial Administration

---

Author: Pia Kärkkäinen

Title of thesis: Method description of processing the value added tax in special occasions in the city of Oulu

Supervisor: Ulla Reinikainen

Term and year when the thesis was submitted: Spring 2016      Number of pages: 59 + 17

---

This Bachelor's thesis examines the methods of value added tax procedure of the city of Oulu. The primary objective of the study was to draw up a method description of the value added tax procedure in economically significant occasions occurring frequently. These occasions are entertainment expenses, personnel expenses, international trade, imputed tax rebates, tax of internal consumption, project funding and receipts from electronic commerce. In addition the occasions involve transfer of right of use of real estate, reversed VAT liability in the construction industry and real estate investments. The starting point for this study was the author's earlier work with the general value added tax procedures during practical training in the city of Oulu in autumn 2015.

The thesis consists of a theory section and a method description of a case organization. The theory section discusses the special occasions from a legislative perspective. The focus is on the features of the municipal value added tax concerning the identification of different occasions and the determination of the deductibility or rebate of the value added tax. The method description deals with practicalities, responsibilities and essential issues that need to be taken into account to ensure the value added tax accuracy.

The case study was based on qualitative methods. The author's earlier knowledge on the topic enabled exact determination of the object of the study. The methods of the study were half structured and open theme interviews of the case company's financial administration personnel. In addition, document analysis was used as a research method.

The assigner's procedure of value added tax takes into account both the legislation and the special features of value added tax procedures of municipalities and different branches. The procedures can be elaborated if necessary. Part of the special occasions was very clear while the others were evaluated in more detail based on individual cases. Significant differences in value added tax procedures did not come up. The responsibilities in value added tax procedures have been allocated and documented properly.

---

Keywords: Value added tax, rebate system, deduction system

# SISÄLLYS

1	JOHDANTO .....	6
2	OULUN KAUPUNKI .....	8
2.1	Talouden hoidon vastuut .....	8
2.2	Palvelualueet .....	9
2.3	Sisäiset liikelaitokset .....	10
3	ARVONLISÄVERON KÄSITTELY ERITYISTILANTEISSA .....	12
3.1	Vähennys- ja palautusjärjestelmä .....	12
3.2	Edustusmenot .....	13
3.3	Henkilöstömenot .....	18
3.4	Kiinteistön käyttöoikeuden luovutukset .....	20
3.5	Rakentamispalveluiden käännetty arvonlisäverovelvollisuus .....	23
3.6	Kiinteistöinvestoinnit .....	25
3.7	Kansainvälinen kauppa .....	28
3.8	Laskennallinen palautus .....	33
3.9	Oman käytön vero .....	34
3.10	Hankerahoitus .....	37
3.11	Verkkokaupassa annettavat tositteet .....	38
4	MENETELMÄKUVAUKSEN LAATIMISPROSESSI .....	40
5	JOHTOPÄÄTÖKSET .....	44
6	POHDINTA .....	48
	LÄHTEET .....	52
	LIITTEET .....	60

# 1 JOHDANTO

Arvonlisäverolain (AVL) mukaan kunnat ovat arvonlisäverovelvollisia liiketoiminnan muodossa Suomessa tapahtuvasta tavarantoiminnan ja palvelun myynnistä (Arvonlisäverolaki 1501/1993 6.1 §). Kuntien arvonlisäverotukseen liittyy kuitenkin useita erityispiirteitä. Kunta käsitetään yhdeksi arvonlisäverolliseksi yksiköksi, ja näin ollen kunnan hallintokuntien tai liikelaitosten väliset sisäiset verotukset ovat arvonlisäverottomia (Suorto 2012, 15; Aärilä, Nyrhinen & Hyttinen 2015, 719). Arvonlisäverotonta on myös kunnan viranomaistoiminta, joka vastaa valtion maksuperustelaissa määritellyä julkisoikeudellista lakiin tai asetukseen ja yksinoikeuteen perustuvaa suoritetta (Suorto 2012, 33). Opinnäytetyössä esille nousee erityisesti kuntia koskeva arvonlisäveron vähennys- ja palautusjärjestelmä. Kunnan hankintojen arvonlisäveron palautus- tai vähennyskelpoisuus määräytyy sen liiketoiminnan mukaan, johon hankinta on tehty (sama, 21–22).

Arvonlisäverolaki ja muut vero-ohjeet antavat harvoin suoraan vastauksia arvonlisäverokäsittelyyn liittyviin kysymyksiin. Oikeuskäytännöstä ja aiemmista veroviranomaisten ohjauksista saadaan käsiteltyjen yksittäistapausten tulkintoja. Monesti pohdintaa aiheuttava tilanne poikkeaa kuitenkin jossain määrin ennakkotapauksista, eikä ohjeista tai laista ole näin ollen mahdollista saada suoraa vastausta tietyn tapauksen arvonlisäverokäsittelyyn. Johdonmukaisen ja oikean arvonlisäverokäsittelyn varmistamiseksi on tärkeää, että tällaiset tilanteet tiedostetaan ja asian selvittämiseksi ryhdytään tarvittaviin toimenpiteisiin. Apua tulkintaongelmiin voi saada esimerkiksi tilintarkastusyhteisöjen arvonlisäveroasiantuntijoilta tai pyytämällä tapaukseen Verohallinnon ohjauksen.

Arvonlisäveron käsittely on jatkuvasti ajankohtainen tutkimusaihe. Tekijä on laatinut ammattiharjoittelun aikana syksyllä 2015 Oulun kaupungille yleisen osto- ja myyntilaskutusta sekä hankintoja koskevan arvonlisäverokäsittelyn menetelmäkuvauksen. Tämän lisäksi hallintokunnat ja liikelaitokset ovat laatineet alv-selvitykset näiden omaan toimintaan liittyvästä arvonlisäverokäsittelystä. Taloudellisesti merkittävien erityistilanteiden arvonlisäverokäsittelystä ei ole aiemmin laadittu erillistä menetelmäkuvausta.

Opinnäytetyön tarkoituksena on laatia menetelmäkuvaus arvonlisäveron käsittelystä toimeksiantajakunnan palvelualueilla ja sisäisissä liikelaitoksissa tietyissä taloudellisesti merkittävissä usein toistuvissa erityistilanteissa. Menetelmäkuvaus voi toimia sekä yleisohjeena että kuvauksena

siitä, miten arvonlisäveroa käsitellään eri tilanteissa. Kaupungilla on useita hallintokuntia ja liikelaitoksia, ja näiden toimintatavoissa saattaa toimialojen erilaisuudesta johtuen olla vaihtelevuutta. Menetelmäkuvausta voidaan jatkossa käyttää esim. toimintatapojen arviointiin, vertailuun ja kehittämiseen. Menetelmäkuvaus tullaan myös päivittämään kaupungin talous ja omistajaohjauksen palvelualueen toimesta. Arvonlisäveron moniulotteisuus sekä kunnan toimialojen runsaus tuovat omat haasteensa työssä käsiteltävien tapausten määrittelyyn ja työn rajaukseen.

Työssä haetaan vastauksia seuraaviin tutkimuskysymyksiin:

- Miten Oulun kaupunki käsittelee arvonlisäveroa taloudellisesti merkittävässä erityistilanteissa?
- Miten arvonlisäveron käsittely Oulun kaupungin eri yksiköiden välillä eroaa toisistaan?
- Kuka vastaa arvonlisäverokäsittelyn oikeellisuudesta?

Opinnäytetyö toteutetaan laadullisena eli kvalitatiivisena tapaustutkimuksena. Tapaustutkimus pyrkii tuottamaan syvällistä ja yksityiskohtaista tietoa tutkimuksen kohteesta, ja tutkimus lähtee liikkeelle tutkittavasta tapauksesta, eikä teoriasta. Työn edetessä ja kohteeseen perehdyttäessä kehittämiskohde täsmentyy. Myös empiirisen aineiston kokoamiseen liittyvät kysymykset muotoutuvat lopullisesti vasta tutkimuksen aikana. (Ojasalo, Moilanen & Ritalahti 2009, 52–54.) Työn teoriaosuus tullaankin laatimaan ja rajaamaan silmälläpitäen juuri case-organisaation erityistilanteita. Tekijällä on lisäksi ammattiharjoittelun kautta aiempaa tietämystä aihepiiriin liittyen, mikä mahdollistaa tutkimuskohteen alustavan määrittelyn. Tapaustutkimuksessa vastataan usein kysymyksiin ”miten?” ja ”miksi?” (sama, 53).

Tapaustutkimukselle tyypillisesti tutkimuksen tärkeimpänä tutkimusmenetelmänä ovat toimeksiantajan taloushenkilöstölle toteutetut puolistrukturoidut ja avoimet teemahaastattelut. Lisäksi tutkimusmenetelmänä käytetään dokumenttianalyysiä, jossa tärkeimpänä tutkimusaineistona ovat toimeksiantajan eri yksiköiden laatimat oman toiminnan alv-selvitykset. (Ojasalo ym. 2009, 95, 97.) Tutkimuksessa otetaan huomioon toimeksiantajan toiveet käsiteltävistä aihealueista. Teoreettinen viitekehys muodostuu pääosin lainsäädännöstä, Verohallinnon ohjeista sekä aihepiirin tuoreimmasta kirjallisuudesta.

## **2 OULUN KAUPUNKI**

Oulun kaupungin organisaatiokaaviosta (liite 1) nähdään, miten Oulun kaupungin organisaatio on rakentunut. Organisaatiossa on kaupunginvaltuusto, kaupunginhallitus, tarkastustoimikunta, sisäinen ja ulkoinen tarkastus, kaupunginjohtaja, talousjohtaja, konsernihallinto, sisäiset ja ulkoiset liikelaitokset ja näiden johtokunnat. Lisäksi organisaatioon kuuluu kolme lautakuntien alaisuudessa asiakaslähtöisesti toimivaa palvelualueita: hyvinvointipalvelut, sivistys- ja kulttuuripalvelut sekä yhdyskunta- ja ympäristöpalvelut. (Oulun kaupunki 2016l, viitattu 28.4.2016.)

Sisäiset liikelaitokset järjestävät kaupungin tukipalvelutuotannon. Näitä ovat Liikelaitos Oulun Serviisi, Liikelaitos Oulun Tilakeskus, Oulun Konttori liikelaitos, Oulun tekninen liikelaitos, Oulun Tietotekniikka liikelaitos sekä Oulun Työterveys liikelaitos. Kaupungin elinkeinopalveluista vastaa BusinessOulu liikelaitos. Peruskunnan organisaatiossa ovat lisäksi seudulliset Oulun seudun ympäristötoimi liikelaitos ja Oulu-Koillismaan pelastusliikelaitos. Oulun Vesi liikelaitos on ulkoinen liikelaitos. (Oulun kaupunki 2014a, viitattu 3.1.2016.)

Opinnäytetyön toimeksiantajana toimiva konsernipalvelut muodostuu neljästä palvelualueesta, joita ovat hallinto, kehittäminen, talous ja omistajaohjaus sekä henkilöstö. Konsernipalveluiden tehtäviin kuuluvat muun muassa päätöksenteon valmistelu ja täytäntöönpano sekä erilaiset ohjaustehtävät. Konsernipalvelut on tiiviissä yhteistyössä palvelualueiden ja liikelaitosten kanssa. (Sama.)

Opinnäytetyö on rajattu käsittelemään palvelualueiden, konsernihallinnon sekä sisäisten liikelaitosten arvonlisäverotuksen erityistilanteita. Tutkimuksessa ovat mukana myös BusinessOulu liikelaitos sekä Oulun seudun ympäristötoimi liikelaitos ja Oulu-Koillismaan pelastusliikelaitos. Opinnäytetyössä ei tutkita ulkoisten liikelaitosten arvonlisäverokäsittelyä.

### **2.1 Talouden hoidon vastuut**

Oulun kaupungin hallintosäännön (2012a, 7, viitattu 3.1.2016) 15 §:n mukaan kaupungin talouden hoidosta ja seurannasta vastaa kaupunginhallitus. Kaupunginhallituksen johtosäännön 14 §:n mukaan kaupunginhallituksen alaisuudessa toimivan kaupunginjohtajan erityinen tehtävä on vas-



tata muun muassa kaupunkikonsernin taloudesta. 16 §:n mukaan talousjohtajan erityisenä tehtävänä on vastata toiminnan ja talouden ohjauksesta. (Oulun kaupunki 2012b, 7, 9, viitattu 28.4.2016.)

Kaupunginjohtajan alaisuudessa toimivan talous ja omistajaohjauksen palvelualueen vastuulla on talouden suunnittelu, seuranta ja raportointi, kaupunkikonsernin taloushallintopalvelujen ohjaus sekä controlleripalvelut. Controllerin tehtäviin kuuluu myös talousasiantuntijuus johtoryhmissä. Kaupungin talousohjausryhmän vastuulla on taloustoimintojen koordinoiminen ja kehittäminen, taloudenhoidon ohjeet ja linjaukset ja taloushallinnon prosessien sekä talousosaamisen kehittäminen. Palvelualueiden johtajat johtavat vastuualueidensa taloutta. (Oulun kaupunki 2014a, 13–14, 24, 30–31, 36, 39, viitattu 3.1.2016.)

Arvonlisäverotukseen liittyvät asiat kuuluvat palvelualueiden ja liikelaitosten talouspäälliköiden tehtäviin (sama, 38). Taloudenhoitoa täydentävien määräysten ja ohjeiden mukaan arvonlisävero ja sitä koskeva ohjeistus koko kaupungin tasolla on konsernipalveluiden talous ja omistajaohjauksen talousryhmän vastuulla. Arvonlisäveroon liittyvä operatiivinen vastuu on Liikelaitos Oulun Konttorilla. Tämä tarkoittaa arvonlisäverotukseen liittyvää käytännön ohjeistusta arkipäivän tilanteissa. Oulun Konttorilla on myös raportointivelvollisuus talous ja omistajaohjaukselle. (Oulun kaupunki 2014b, 4.)

## **2.2 Palvelualueet**

Hyvinvointipalveluiden tehtävänä on järjestää kaupunkilaisten sosiaali- ja terveystalvet. Ikäihmistien hyvinvointipalvelut, sosiaalisen hyvinvoinnin palvelut ja terveystalvet on järjestetty pääosin kaupungin omana toimintana. (Oulun kaupunki 2015a, viitattu 3.1.2016.)

Sivistys- ja kulttuuripalveluiden osa-alueet ovat varhaiskasvatus-, perusopetus- ja nuorisopalvelut, lukiokoulutus ja vapaa sivistystyö, kulttuuripalvelut, liikuntapalvelut sekä asiantuntijapalvelut (Oulun kaupunki 2015b, viitattu 3.1.2016). Kulttuuripalveluiden alaisuudessa toimii viisi kulttuurilaitosta: Kulttuuritalo Valve, Oulun kaupunginkirjasto-maakuntakirjasto, Oulun kaupunginteatteri, Oulu Sinfonia sekä Museo- ja tiedekeskus Luuppi, jonka yksiköitä ovat Oulun taidemuseo, Pohjois-Pohjanmaan museo ja Tiedekeskus Tietomaa (Oulun kaupunki 2015c, viitattu 3.1.2016).

Yhdyskunta- ja ympäristöpalvelut vastaa yleiskaavoituksesta, kaupunkisuunnittelusta, teknisistä palveluista sekä rakennusvalvonnasta. Palvelualueeseen kuuluvat myös Oulun seudun ympäristötoimi liikelaitos, Liikelaitos Oulun Tilakeskus ja Oulun tekninen liikelaitos. (Oulun kaupunki 2015d, viitattu 3.1.2016.)

### **2.3 Sisäiset liikelaitokset**

BusinessOulu liikelaitos toteuttaa Oulun kaupungin elinkeinopolitiikkaa ja edistää alueen yritystoimintaa sekä hoitaa kaupungin kansainvälisen elinkeinomarkkinoinnin. Liikelaitoksen tavoitteena on olla alueen yritysten kumppani ja kasvun mahdollistaja tarjoamalla näille kilpailukykyiset liiketoimintaympäristöt, yrityspalvelut ja verkostot. (Oulun kaupunki 2015e, viitattu 3.1.2016.)

Liikelaitos Oulun Serviisin tehtävänä on tuottaa laadukkaita ja kilpailukykyisiä ateria- ja puhtauspalveluita kuntalaisille. Suurin osa Oulun Serviisin palveluista tuotetaan sisäisille asiakkaille, eli hyvinvointipalveluille sekä sivistys- ja kulttuuripalveluille. Käyttäjäasiakkaita ovat julkisten ruokapalveluiden ja kaupungin tilojen käyttäjät. (Oulun kaupunki 2013, viitattu 3.1.2016.)

Liikelaitos Oulun Tilakeskus vastaa kaupungin eri hallinnonalojen toimitilojen hankinnasta ja ylläpidosta. Tilakeskuksen vastuulle kuuluu investointi- ja perusparannuskohteiden suunnittelu, ylläpito ja rakennuttaminen. Suunnittelu- ja rakennuttamistehtäviä ostetaan myös yksityisiltä konsulttitoimistoilta. (Oulun kaupunki 2015f, viitattu 3.1.2016.)

Oulun Konttori liikelaitos tuottaa kaupunkilais-, asiantuntija- ja toimistopalveluja kaupunkilaisille ja Oulun kaupungille. Kaupunkilaisten palveluja ovat esimerkiksi Oulu10 – palvelut, lipunmyynti ja kassapalvelut. Oulun Konttori hoitaa myös keskitetysti palveluja Oulun kaupungille. Näitä palveluja ovat hallinto- ja talouspalvelut, asiakirja-, arkistointi-, painatus-, kirjaamo-, puhelin-, virastomes-tari-, hankinta- ja rekrytointipalvelut. Oulun Konttorin palveluihin kuuluvat myös henkilöstö- ja taloushallinnon palvelut, kuten henkilöstökassa, perintä ja pääkäyttäjäpalvelut. (Oulun kaupunki 2015g, viitattu 4.1.2016.)

Oulun teknisen liikelaitoksen (Tekli) palveluihin kuuluvat kaupungin sisäiset maarakennus- ja ympäristön ylläpitopalvelut sekä kiinteistö-, logistiikka- ja konepalvelut. Ylläpidon kohteita ovat

rakennukset, puistot, liikuntapaikat ja kadut. Teklin palveluita ovat myös varastointi ja materiaali- sekä henkilökuljetukset. (Oulun kaupunki 2015h, viitattu 4.1.2016.)

Oulun Tietotekniikka liikelaitos tuottaa Oulu-konsernin tietotekniset palvelut ja vastaa tietoteknis-  
ten laitteiden, sovellusten järjestelmien keskitetystä hankinnasta. Oulun Tietotekniikan palveluihin  
kuuluu myös asiakastuki. (Oulun kaupunki 2015i, viitattu 4.1.2016.)

Oulun Työterveys liikelaitoksen palveluita ovat työterveyshuolto ja siihen liittyvät täydentävät työ-  
hyvinvointipalvelut. Myös ennaltaehkäisevän työterveyshuollon palvelut kuuluvat Oulun Työter-  
veyden palveluihin. (Oulun kaupunki 2014c, viitattu 4.1.2016.)

Oulu-Koillismaan pelastusliikelaitoksen palveluja ovat lain vaatimat palvelut, eli onnettomuuksien  
ehkäisy, pelastustoiminta sekä ensihoito (Oulun kaupunki 2016j, viitattu 4.1.2016). Oulun seudun  
ympäristötoimi liikelaitos hoitaa Oulun seudun ympäristönsuojeluun, ympäristöterveydenhuoltoon  
ja eläinlääkintähuoltoon liittyvät asiat (Oulun kaupunki 2016k, viitattu 4.1.2016).

### **3 ARVONLISÄVERON KÄSITTELY ERITYISTILANTEISSA**

Menetelmäkuvauksen aiheiksi on valittu toimeksiantajan arvonlisäverotuksessa taloudellisesti merkittäviä tai muutoin erityistä huomiota vaativia usein toistuvia tilanteita. Näitä ovat edustusmenot, henkilöstömenot, kiinteistön käyttöoikeuden luovutukset, rakentamispalveluiden käännetty arvonlisäverovelvollisuus, kiinteistöinvestoinnit, kansainvälinen kauppa, laskennallinen palautus, oman käytön vero, hankerahoitus ja verkkokaupassa annettavat tositteet. Teoriaosuus on painotunut erilaisten tilanteiden tunnistamiseen sekä arvonlisäveron vähennys- tai palautuskelpoisuuden määrittelyyn.

#### **3.1 Vähennys- ja palautusjärjestelmä**

Vähennysjärjestelmässä saadaan käsitellä kunnan arvonlisäverollisen liiketoiminnan arvonlisäverot. Kuntapalautuksesta on säädetty AVL 130 §:ssä. Sen mukaan kunnalla on oikeus arvonlisäveropalautukseen sellaisista verottoman toiminnan hankinnoista, jotka vastaavat AVL 10 luvun vähennykseen oikeuttavia hankintoja tai joista ei saa AVL 131 §:ssä tarkoitettua palautusta. Palautus saadaan myös AVL 79 §:n mukaisesta suoraan tavarain tai palvelun hintaan liittyvän tuen tai avustuksen suoritettavasta verosta. AVL 130 a §:ssä on säädetty erityisestä 5 prosentin laskennallisesta palautuksesta tietyistä terveyden- ja sairaanhoidon sekä sosiaalihuollon verottomien hankintojen ostohinnasta. Palautusoikeus on siis laajuudeltaan verovelvollisen yrityksen vähennysoikeutta vastaava (Suorto 2009, 33; Äärilä ym. 2015, 726).

AVL 130 §:ssä säädetään myös kuntapalautuksen rajoituksista. Yksityiseen kulutukseen tulevien hankintojen sekä kiinteistön vuokraustoiminnan hankintojen arvonlisäverosta palautusta ei saada. Saman lainkohdan mukaan lisäksi AVL 114 §:n mukaiset yleiset vähennysoikeuden rajoitukset koskevat myös kuntien palautusoikeutta.

#### **Arvonlisäveron takaisinperintäjärjestelmä**

Arvonlisäveron palautusjärjestelmä on otettu käyttöön kilpailuvääristymän poistamiseksi, jotta kunnan ei tulisi edullisemmaksi tuottaa verottoman toiminnan palvelujaan itse, kuin ostaa ne ulkopuoliselta yrittäjältä (Suorto 2009, 36; Äärilä ym. 2015, 726). Vuoden 2001 loppuun asti kuntien tuli yhteisesti maksaa palautetut arvonlisäverot takaisin valtiolle. Palautettujen arvonlisäverojen

yhteismäärä jaettiin kuntien asukaslukujen suhteessa, ja näin määräytyi kunkin kunnan takaisinperittävä summa. Vuoden 2002 alusta alkaen takaisinperintäjärjestelmää uudistettiin siten, että takaisinperintää ei enää suoriteta, vaan valtion tulonmenetys huomioidaan kuntien yhteisöverosuutta alentamalla ja vähentämällä arvonlisäveron osuus valtionosuuksien kustannuspohjista. (Suorto 2009, 36–37.)

Palautusjärjestelmässä käsiteltävä arvonlisävero ei siis ole valtiolle verotulon menetystä, vaan jää kunnan lopulliseksi kustannukseksi toimien vain menon jaksotuksena (Nieminen, Anttila, Äärilä & Jokinen 2016, luku 16, Kunnat). Palautettava vero poistaa verorasituksen vain ostovaiheessa. Tämän vuoksi hankintojen arvonlisäverot kannattaa käsitellä vähennysjärjestelmässä aina kun ne sinne kuuluvat. (Suorto 2012, 22.)

### **3.2 Edustusmenot**

AVL 114 §:ssä säädetään arvonlisäveron vähennysoikeuden rajoituksista. Sen mukaan tavarat ja palvelut, jotka hankitaan edustustarkoitukseen, ovat vähennysrajoitteisia. Laki ei kuitenkaan tarkemmin määrittele, mitä edustamisella tarkoitetaan. Hallituksen esityksessä eduskunnalle laeiksi tuloverolain, elinkeinotulon verottamisesta annetun lain sekä eräiden muiden verolakien muuttamisesta (HE 185/2013 vp. 2013) edustusmenot on määriteltä seuraavasti:

Edustusmenoina pidetään elinkeinotoimintaan liittyviä, yrityksen ulkopuolisiin henkilöihin, kuten asiakkaisiin tai liikeuttaviin, kohdistuvia vieraanvaraisuudesta tai muusta huomautaisuudesta aiheutuneita menoja. Edustamisella pyritään liiketoiminnan edistämiseen ja esimerkiksi uusien liikesuhteiden luomiseen tai entisten suhteiden säilyttämiseen ja parantamiseen. - - Edustusmenoja ovat kaikki menoerät, jotka ovat syntyneet edustustarkoituksessa. Tällaisia ovat esimerkiksi ravintolamenot ja edustuslahjat, edustusmatkoista aiheutuneet matka- ja majoituskulut tai edustustilaisuutta varten palkatun tarjoiluhenkilökunnan palkat. Lisäksi edustusmenoja voivat olla edustamiseen käytetystä omaisuudesta, kuten kiinteistöstä tai veneestä, aiheutuneet menot ja tällaisen omaisuuden hankintamenosta tehdyt poistot.

Yrityksen omaan henkilökuntaan kohdistuvia edustamiseen liittyviä tai sitä vastaavia menoja ei yleensä lasketa edustusmenoiksi. Ne ovat kuitenkin yksityiseen kulutukseen verrattavina arvonlisäverotuksessa vähennyskeltottomia. (Verohallinto 2014, viitattu 31.1.2016.)

Edustusmenon määrittely tapahtuu arvioimalla sekä kokonaisuutta että yksityiskohtia. Eri-laisissa tilaisuuksissa, matkoissa tai tilojen käytössä voi olla sekä vähennyskeltotonta edustusta

että muuta toimintaa. Muu toiminta voi olla sekä vähennyskelpoista että yksityiseen kulutukseen verrattavana vähennyskeltotonta toimintaa. Jotta arvonsävero kirjataan oikein, on tärkeää tietää, ketkä osallistuvat, milloin ja missä tarkoituksessa. Merkitystä on myös tilaisuuden tarjoilun määrällä, laadulla ja ajallisella sijoittumisella. (Verohallinto 2014, viitattu 31.1.2016.) Niin ikään lahjojen osalta merkitystä on lahjan arvolla ja laadulla (Verohallinto 2009, viitattu 31.1.2016).

### **Neuvottelutilaisuudet ja koulutukseen liittyvät tilaisuudet**

Neuvottelumenoja ovat yrityksen henkilökunnan sisäisistä koulutus- ja neuvottelutilaisuuksista, hallintoelinten kokouksista sekä tilintarkastajien tai viranomaisten kanssa käytävistä neuvotteluista aiheutuvat menot. Neuvottelu- ja koulutusmenot ovat vähennyskelpoisia. Tällaisia menoja ovat tilaisuuksiin liittyvät kuljetukset, verolliset tilavuokrat ja tavanomainen tarjoilu. (Äärilä ym. 2015, 288, 300). Äärilä ym. (2015, 288) viittaavat myös KHO:n ratkaisuun, jossa todetaan että vähennyskelpoisia ovat myös konsernin sisäisten tapahtumien kustannukset, kuten henkilökunnalle osoitetut tarjoilut (KHO 19.6.1996 T 2059, Finlex). Jos konsernin henkilökuntatilaisuudessa käsitellään yhteisiä liiketoimintaan liittyviä asioita, ovat myös nämä sisäisinä tilaisuuksina arvonsäverotuksessa vähennyskelpoisia (Äärilä ym. 2015, 288). Kunnan luottamushenkilöiden, viranhaltijoiden ja omistus- tai osakkuusyhtiöiden henkilöstön tilaisuudet, kuten kunnanhallituksen talousarvioseminaarit ja valtuustoseminaarit, ovat arvonsäverotuksessa palautuskelpoisia (Suorto 2012, 220).

Liiketoimintaan liittyvissä asiakasneuvotteluissa tulee huomioida tarjoilun luonne ja tarjoilun ajallisen sijoittuminen neuvotteluihin nähden. Jos neuvotteluihin liittyvä vieraanvaraisuus tai tarjoilu on luonteeltaan tavanomaista ja kohtuullista, ja se tapahtuu neuvotteluiden yhteydessä, katsotaan tämä arvonsäverotuksessa vähennyskelpoiseksi neuvottelumenuksi. Neuvottelumenuihin luettaan myös ruokajuomana tarjottava alkoholi. Tarjoilun kellonajalla ei ole merkitystä, eli myös iltana tapahtuva tarjoilu voi olla vähennyskelpoista, kunhan se liittyy esimerkiksi iltana pidettävään neuvotteluun. Jos tarjoilun tarkoituksena on edistää liikeneuvotteluja, on kyseessä vähennyskeltoton edustusmeno. Lisäksi on huomioitava, että jos kyseessä on joku muu kuin liiketoimintaan liittyvä neuvottelu, ovat tarjoilukustannukset vähennyskeltottomia. Varsinaisen ohjelman jälkeen pidetyt neuvotteluista erilliset illallis- tai cocktailtilaisuudet katsotaan kokonaisuudessaan edustustilaisuuksiksi. (Kallio, Nielsen, Ojala & Sääsilahti 2015b, 653–654.)

### **Markkinointitilaisuudet**

Kaikille avoimet markkinointi-, tiedotus- ja yhteistyötilaisuudet voidaan katsoa markkinointitilaisuuksiksi, joiden hankintojen arvonlisäverosta on vähennys- tai palautusoikeus. Tilaisuuksiin voi liittyä myös vähäistä tarjoilua, kuten kahvitarjoilu tai buffetlounas ruokajuomineen. (Suorto 2012, 220–221; Verohallinto 2014, viitattu 31.1.2016; Kallio ym. 2015b, 654–655.)

Jos markkinointitilaisuus on järjestetty asiakkaille, tavarantoimittajille, liiketuttaville tai muulle rajatulle kohderyhmälle, on kyse kohdemarkkinoinnista. Kohderyhmämarkkinoinnin kulut ovat arvonlisäverotuksessa vähennyskelpoisia. Tällöin markkinointi kohdistuu tiettyyn asiakaskuntaan. Jos tällaisen tilaisuuden osallistujiin kuuluu myös kutsuttujen perheenjäseniä, näiden osalta kulut ovat kuitenkin vähennyskelvottomia. (Verohallinto 2014, viitattu 31.1.2016.) Messukulut sekä eläkeläis- ja koululaisryhmien yritysvierailut kahvi- ja virvoketarjoiluineen ovat pr-menoina vähennyskelpoisia. (Kallio ym. 2015b, 656; Äärilä ym. 2015, 297–298).

Markkinointitilaisuuksien osallistujien matka- ja majoituskuluja on tarkasteltava tapauskohtaisesti. Kulut ovat vähennyskelpoisia sikäli, kun ne koskevat markkinointitilaisuuteen osallistumista. Toisin sanoen jos majoitus järjestetään jotta osallistujat voivat osallistua edustustapahtumaan markkinointitilaisuuden jälkeen, eivät majoituskulut ole vähennyskelpoisia. (Kallio ym. 2015b, 655.)

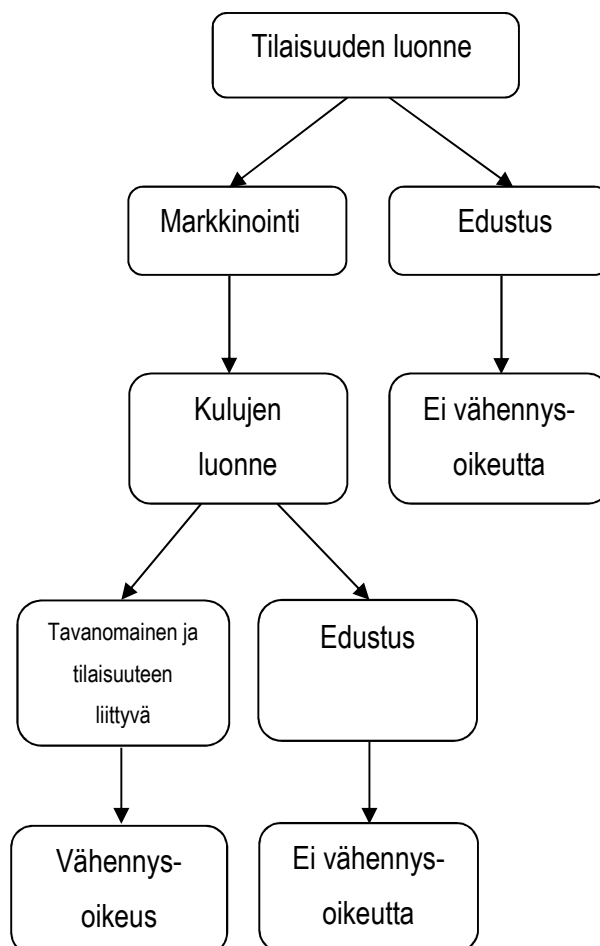
### **Juhla- ja edustustilaisuudet**

Kokonaan vähennyskelvoton edustustilaisuus on järjestetty tietyille ennalta määrätyle osallistujajoukolle. Siihen voi liittyä markkinointitilaisuuksiin viittaavaa tuote-esittelyä, mutta tarjoilu on usein runsaampaa ja saattaa sisältää myös alkoholitarjoilua. Konsertti- ja urheilutapahtumien yhteydessä järjestetyt asiakastilaisuudet ja niihin liittyvä kulut ovat niin ikään vähennyskelvottomia. Edustustilaisuuksissa toimivien henkilökuntaan kuuluvien isäntien kulut ovat myös edustamista, ja siten vähennyskelvottomia. Yrityksen merkkipäiväjuhla voidaan käsittää asiakkaiden osalta edustustilaisuudeksi, mutta henkilökunnan osalta virkistystilaisuudeksi. Tällöin henkilökunnan kulut voivat olla vähennyskelpoisia. (Kallio ym. 2015b, 657.)

### **Tilaisuuden vähennysoikeuden arviointi**

Verohallinnon (2014, viitattu 31.1.2016) mukaan muun kuin edustustilaisuuden kyseessä ollessa on tarkasteltava tilaisuuden tarkoituksen ja luonteen lisäksi myös kulujen luonnetta sekä tilaisuuden osallistujia. Toisin sanoen markkinointi- tai neuvottelutilaisuudessa voi olla myös vähennyskelvottomia edustusmenoja.

Kuviossa 2 on Verohallinnon ohje arvonlisäveron vähennysoikeuden arvioinnista. Menojen vähennysoikeutta arvioitaessa lähdetään liikkeelle tilaisuuden luonteesta, jota määritettäessä otetaan huomioon tilaisuuden ohjelma, sisältö ja tarjoilu. Jos tilaisuus on edustustilaisuus, ovat kaikki siihen liittyvien menojen arvonlisäverot vähennyskelvottomia. Tilaisuus voi myös olla sekä markkinointi- että edustustilaisuus. Tällöin tarjoilun sisällöllä, sen toiminnallisella kytkeytymisellä ohjelmaan sekä tilaisuuden ohjelman pituudella on merkitystä tilaisuuden luonteen arvioinnissa. Jos tarjoilu on tavanomaista ja toissijaista, sitä ei katsota edustamiseksi. Tavanomaista tarjoilua on kahvitarjoilu, buffettlounas tai muu hintatasoltaan vastaava lounastarjoilu ruokajuomineen. Toissijaisuudella tarkoitetaan sitä, että tarjoilu tapahtuu sekä ajallisesti että toiminnallisesti ohjelman lomassa, eikä ole ohjelmaan nähden esimerkiksi epätavallisen runsasta. (Verohallinto 2014, viitattu 31.1.2016.)



KUVIO 2. Vähennysoikeuden arviointi (Verohallinto 2014, viitattu 31.1.2016)



## **Lahjat**

Arvoltaan vähäinen mainoslahja, joka annetaan useille vastaanottajille ja sisältää usein nimipainatuksen, katsotaan vähennyskelpoiseksi massalahjaksi (Kallio ym. 2015b, 657; Äärilä ym. 2015, 296). KHO 2006:70 vuosikirjaratkaisun mukaan lahjan vähäarvoisuutta määriteltäessä on otettava huomioon lahjan laatu, hankintahinta ja sen arvo saajalleen. Verohallinnon (2009, viitattu 31.1.2016) mukaan tavanomaisena voidaan pitää sellaista mainoslahjaa, jonka arvonlisäverollinen hankintahinta on enintään 35 euroa.

Edustuslahja voi olla esimerkiksi yksilöllinen merkkipäivälahja liiketuttavalle tai muu massalahjaa arvokkaampi lahja. Alkoholilahja katsotaan käytännössä aina edustuslahjaksi. (Kallio ym. 2015b, 658.)

## **Edustustilat ja – kiinteistöt**

Pelkästään edustuskäytössä olevan tilan tai kiinteistön kustannukset ovat arvonlisäverotuksessa vähennyskelvottomia. Vähennyskelvottomuus koskee sekä rakennus-, käyttö- että ylläpitokustannuksia. Jos tila tai rakennus on osittain vähennyskelpoisessa käytössä, esimerkiksi koulutus- tai neuvottelukäytössä, voidaan menojen arvonlisäverot vähentää näiltä osin. Jakoperusteena voidaan käyttää esimerkiksi käyttöpäiviä. (Kallio ym. 2015b, 660.) Kunnan valtuustosalissa tai kirjaston kokoustiloissa järjestettävien edustustilaisuuksien vähäisyyden vuoksi näitä kuluja ei tarvitse erikseen selvittää, eivätkä ne näin ollen vaikuta kyseisen tilan menojen arvonlisäveron vähennys- tai palautusoikeuteen (Suorto 2012, 164).

## **Edustusmatkat**

Liiketuttaville, asiakkaille ja tavarantoimittajille järjestetyt virkistys- tai muut vastaavat matkat ovat vähennyskelvottomia edustusmatkoja. Jos henkilökuntaan kuuluva osallistuu edustusmatkalle isännän roolissa, katsotaan myös tämä edustusmenoksi. (Kallio ym. 2015b, 659; Äärilä ym. 2015, 297.) Jos edustusmatkaan liittyy liiketoimintaan liittyviä neuvotteluja tai kokouksia, voidaan harkita näiden osalta kulujen käsittelyä vähennyskelpoisina. Kuitenkin, Kallio, Nielsen, Ojala ja Sääskilahti (2015b, 659) viittaavat KHO:n ratkaisuun 26.2.1997 T 388, jossa edustusmatkan ei katsottu olevan *pääasiallisesti* kaupallinen tai ammatillinen, jolloin se katsottiin kokonaan edustusmatkaksi.

Tilintarkastajien, hallintoelinten jäsenten ja luottamusmiesten matkat eivät ole edustusmatkoja. Jos kuitenkin kyseessä on hallintoelinten jäsenten tai luottamusmiesten matka, joka ei ole liiketoiminnan kannalta tarpeellinen, ovat kulut vähennyskeltottomia. (Sama, 659.)

### **3.3 Henkilöstömenot**

Verovelvollisen tai tämän henkilökunnan asuntona, lastentarhana, harrastustilana tai vapaa-ajanviettopaikkana käytettävät kiinteistöt ovat arvonlisäverolain mukaan vähennyskeltottomia hankintoja. Vähennyskeltottomuus koskee myös edellä mainittujen kiinteistöjen käyttöön sekä verovelvollisen tai henkilökunnan asunnon ja työpaikan väliseen kuljetukseen liittyviä tavaroita ja palveluja. (AVL 114 §.)

AVL 130.2 §:ssä säädetään, että kunta ei voi saada myöskään arvonlisäveron palautusta edellä mainituista AVL 114 §:n mukaisista hankinnoista. Palautus ei koske mitään yksityiseen kulu- tukseen verrattavia hankintoja.

#### **Virkistys- ja harrastustoiminta**

Työnantaja voi tukea työntekijöiden virkistys- ja harrastustoimintaa järjestämällä henkilökuntaetu- na mahdollisuuden liikunnan ja kulttuurin harrastamiseen. Toiminta voi olla työnantajan kollektiivi- sesti kaikille työntekijöille järjestämää tai työntekijöiden omaehtoista harrastamista. Etu voi olla esimerkiksi salivuoro, kausikortti urheilu- tai kulttuuritapahtumaan, liikunnanohjaajan palkkaami- nen työnantajan omiin tiloihin tai muu työnantajan valitsema tavanomainen ja kohtuullinen virkis- tys- ja harrastustoiminta. Koko henkilökunnalla tulee olla tosiasiallinen mahdollisuus käyttää an- nettua etua. Omaehtoista on työntekijän itse valitsemanaan aikana useiden vaihtoehtojen joukos- ta valitsemassa paikassa harrastettu toiminta. Tällaista työnantaja voi tukea esimerkiksi liikunta- ja kulttuuriseteleillä tai muulla työntekijän henkilöllisyyden varmentavalla kohdennetulla maksuvä- lineellä enintään 400 eurolla vuodessa. (Verohallinto 2008, viitattu 6.2.2016.)

Henkilökuntaetuna järjestetyn virkistys- ja harrastustoiminnan katsotaan liittyvän henkilökunnan yksityiseen kulutukseen. Työnantaja ei saa vähentää henkilökuntaetuna järjestettävään virkistys- ja harrastustoimintaan liittyvien palveluiden hankintahintaan sisältyvää arvonlisäveroa, vaikka palvelun tarjoajan lasku tai kuitti olisi arvonlisäverollinen. Liikunta- ja kulttuuriseteleiden hinnassa arvonlisäveroa ei ole, sillä ne ovat maksuvälineitä. (Sama.)

Jos yritys järjestää koko henkilökunnalle tarkoitetun virkistystilaisuuden, johon kaikilla työntekijöillä on mahdollisuus osallistua, on tällaisen tilaisuuden kustannusten arvonlisävero vähennyskelpoista. Tämä edellyttää, että tilaisuus on järjestetty työnantajan määräämänä aikana ja paikassa. Virkistystilaisuuden yhteydessä järjestetyn liikunnan kustannukset ovat myös vähennyskelpoisia. (Verohallinto 2008, viitattu 6.2.2016.) Tällaisia tilaisuuksia ovat esimerkiksi pikkujoulut, kesäjuhlat ja virkistys- tai retkeilypäivät (Suorto 2012, 217). Vähennyskelpoisuutta arvioitaessa tilaisuuden ajallisen sijoittumisen sijaan ratkaisevaa on, liittyykö tapahtuma läheisemmin yrityksen liiketoimintaan vai henkilökunnan vapaa-aikaan (Määttä 2015, 579; Äärilä ym. 2015, 290).

### **Työvaatteet**

Työnantaja saa vähentää henkilökunnan työvaatteiden hankintahintaan sisältyvän arvonlisäveron. Oikeuskäytännössä vähennyskelpoisiksi hankinnoiksi katsotaan suojavaatetus, joka tarkoittaa esimerkiksi haalareita tai työtakkeja. Asiakaspalveluhenkilöstön vaatetus, joka on hankittu yhtenäisen ulkonäön vuoksi, on Kallion, Nielsenin, Ojalan ja Sääskilahden (2015b, 619–620) mukaan verotuskäytännössä tulkittu sekä vähennyskelpoiseksi että vähennyskeltottomaksi hankinnaksi.

### **Puhelinetu**

Puhelinetu toteutetaan yleensä matkapuhelinetu. Puhelimen hankintahinnasta saadaan tehdä arvonlisäverovähennys hankittaessa puhelin työntekijälle työtehtävien takia. Jos työntekijällä on puhelinetu, on yksityiskäytön osuus liiketoimintaan liittymättömänä vähennyskeltotonta. Matkapuhelinetuun kuuluvat koti- ja ulkomaanpuhelut, tekstiviestit ja multimediamviestit. Jos puhelinta käytetään maksuvälineenä ja sillä osallistutaan äänestyksiin tai keräyksiin, katsotaan nämä työnantajan maksaessa palkaksi saajalleen. Jos puhelimella maksetaan työmatkoja tai luontoisetuauton pesetus, eivät nämä kulut ole palkkaa. Jos puhelimella voi käyttää internetiä työtarkoituksessa, sisältyy myös tämä etu luontoisetuvarvoon. (Verohallinto 2016, viitattu 12.3.2016.)

Työnantaja voi vähentää puhelinlaskun arvonlisäveron kokonaisuudessaan, mutta yksityiskäyttö verotetaan omana käyttönä. Jos yksityispuhelinuuden osuuden määrittäminen ei ole mahdollista, voidaan arvona käyttää puhelinuuden arvonlisäverotonta luontoisetuvarvoa, joka vuonna 2016 on 20 euroa kuukaudessa. Työntekijälle matkapuhelinetu on veronalaista ansiotuloa. (Sama, viitattu 12.3.2016.)

## **Hotelliaamiainen**

Verohallinto (2004, viitattu 7.2.2016) on antanut ohjeen hotelliaamiaisen arvonlisäverokäsittelystä. Ohjeen mukaan hotellin on aina eriteltävä majoituksen ja aamiaisen osuus laskussaan, eikä verovelvollinen saa vähentää hotelliaamiaisen osuuden arvonlisäveroa, koska sen katsotaan olevan työntekijän yksityistä kulutusta. (Määttä 2015, 492; Äärilä ym. 2015, 292.)

### **3.4 Kiinteistön käyttöoikeuden luovutukset**

#### **Kiinteistön määritelmä**

”Kiinteistöllä tarkoitetaan maa-aluetta, rakennusta ja pysyvää rakennelmaa tai niiden osaa” (AVL 28.1 §). Rakennuksia ovat esimerkiksi talot, toimistot, teollisuuskiinteistöt sekä koulut (Suorto 2012, 165). Pysyviä rakennelmia ovat kiinteästi paikoillaan sijaitsevat perustukselliset rakennelmat, kuten sillat ja jakeluverkostot (Äärilä ym. 2015, 435). Myös yhtiöjärjestyksen mukainen huoneisto on arvonlisäverotuksessa käsiteltävä kiinteistönä (Verohallinto 2011b, viitattu 10.1.2016). Jos rakennus sijaitsee vuokratontilla, on tätäkin pidettävä kiinteistönä (Äärilä ym. 2015, 435).

Kiinteistön määritelmä arvonlisäverolaissa tulee muuttumaan 1.1.2017 alkaen (sama). Neuvoston täytäntöönpanoasetus 1042/2013 muuttaa täytäntöönpanoasetuksen 282/2011 kiinteistön määritelmää 13 b artiklassa niin, että kiinteää omaisuutta ovat muun muassa

- maan pinnalla tai sen alla sijaitseva maa-alue, jonka voi omistaa tai jota voi hallita,
- kiinteästi perustetut rakennukset ja rakennelmat ja niihin kiinteästi kuuluvat osat, kuten ovet, ikkunat ja hissit
- osat, laitteet tai koneet, jotka on pysyvästi asennettu rakennukseen ja joita ei voi siirtää tuhoamatta tai muuttamatta rakennusta (Neuvoston täytäntöönpanoasetus (EU), täytäntöönpanoasetuksen (EU) N:o 282/2011 muuttamisesta palvelujen suorituspaikan osalta, 7.10.2013, (EU) N:o 1042/2013, EUVL L 284, 26.10.2013, 1–9).

Oikean arvonlisäverokäsittelyn varmistamiseksi kiinteistöjen käyttötarkoituksen jakaantumista verolliseen ja verottomaan käyttöön sekä mahdollisesti pysyvää käyttötarkoituksen muuttumista on seurattava. Ketjutetuissa vuokrauksissa on huomioitava alivuokralaisten status arvonlisäverovelvollisuuden osalta. (Äärilä ym. 2015, 480.)

### **Verottomat kiinteistönluovutukset**

Arvonlisäverottomia kiinteistönluovutuksia ovat kiinteistön myynti, kiinteistön vuokraaminen sekä verottoman vuokrauksen yhteydessä luovutettava sähkö, vesi, kaasu ja lämpö (AVL 27 §). Vuokraamisen osalta kyse on pysyväisluonteisesta vuokrauksesta, kuten toistaiseksi voimassa olevasta vuokrasopimuksesta. Asuntojen vuokraus on arvonlisäverotonta, samoin vuokraus arvonlisäverotonta toimintaa harjoittavalle yhteisölle tai yritykselle. Myös arvonlisäverollista toimintaa harjoittavan yhteisön tai yrityksen kanssa voidaan tehdä arvonlisäveroton vuokrasopimus. (Suorto 2012, 166.)

Arvonlisäverottomassa vuokrauksessa vuokralainen voi vähentää vuokraan sisältyvän energiahyödykkeen veron (kiinteistön omistajan maksamaa veroa vastaava määrä), jos vuokranantaja on antanut vuokralaiselle kirjallisen selvityksen veron määrästä. Jos kiinteistö tai sen osa on vuokratu verottomana, siihen kohdistuvat kustannukset ovat palautus- ja vähennyskeltottomia. (Sama.)

### **Verolliset kiinteistönluovutukset**

AVL 30 §:n mukaan kiinteistön tai sen osan käyttöoikeuden luovuttamisesta voi hakeutua erikseen arvonlisäverovelvolliseksi. Lain mukaan edellytyksenä on, että kiinteistöä tai sen osaa käytetään jatkuvasti arvonlisäverollisessa toiminnassa. Ketjutetuissa luovutuksissa on huomioitava, että arvonlisäverovelvolliseksi hakeutuneiden ketjun on oltava katkeamaton. Tämä tarkoittaa sitä, että ketjun alkupäässä alkuperäisestä vuokraajasta lähtien voi olla useitakin jälleenvuokraajia, jotka eivät ole hakeutuneet verovelvollisiksi. Kun ketjuun tulee ensimmäinen verovelvollinen, on kaikkien tämän jälkeen tulevien jälleenvuokraajien oltava verovelvolliseksi hakeutuneita. (Äärilä ym. 2015, 483.)

AVL 29 §:n mukaan verollisia kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksia ovat muun muassa:

- rakentamispalvelun myynti
- maa- tai kiviaineksen otto-oikeus ja metsän hakkuuoikeus
- kokous-, näyttely- tai urheilutilan tai vastaavan käyttöoikeuden tilapäinen luovuttaminen
- sataman tai lentokentän luovuttaminen vesi- tai ilma-alusten käyttöön
- pysäköintipaikkojen luovuttaminen pysäköintitoiminnassa
- säilytyslokeroiden käyttöoikeuden luovuttaminen
- ilmoitus- tai mainostilan, ajanviete- tai vastaavan laitteen tai pelin vaatiman tilan luovuttaminen.

Verollisuus perustuu luovutuksen tilapäisluonteisuuteen. Kunnalla on erilaisia tiloja, joita käytetään monenlaisiin käyttötarkoituksiin. Kokous- näyttely- ja urheilutilojen osalta luovutuksen verokanta riippuu käyttötarkoituksesta. Valtuustosalin, teatterin, konserttisalin ja mainostilan ulkopuolisille vuokrauksen verokanta on 24 %. Muiden tilojen, kuten koulujen juhlasalien, uima-, palloilu- ja jäähallien ja muiden liikuntatilojen vuokrauksen verokanta riippuu käyttötarkoituksesta. Jos tiloja käytetään liikuntaan, on verokanta 10 %. Tilapäisluovutukseksi lasketaan myös esimerkiksi sopimukseen perustuva säännöllinen kausittainen pelivuoro, sillä kertaluovutus katsotaan tilapäiseksi. Jos liikuntapalvelu painottuu opetukseen tai ohjaukseen, on verokanta 24 %. Jos tiloja käytetään muuhun toimintaan, kuten opetukseen, juhlatilaisuuksiin tai näyttelyihin, on verokanta 24 %. Tilojen käyttötarkoituksen jakaantumista tulee seurata, sillä tämä määrittelee hankintojen vähennyskeltottomuuden tai arvonalisäveron jakaantumisen palautus- ja vähennysjärjestelmään. Verollisten käyttökorvausten alaiseen käyttöön kuuluvista hankinnoista on vähennysoikeus ja vastaavasti maksuttoman sekä kunnan sisäisen käytön hankintojen arvonalisäverot käsitellään palautusjärjestelmässä. (Suorto 2008, 168–170.)

### **Muut kiinteistönluovutukset**

AVL 114 §:ssä on lueteltu ne kiinteistönluovutukset, joiden yhteydessä tehdyistä hankinnoista ei ole vähennysoikeutta. Näitä ovat verovelvollisen tai henkilökunnan asunto, lastentarha, harrastustila tai vapaa-ajanviettopaikka sekä edustustila edustuskäytössä.

Kunnan henkilöstön vapaa-ajanviettopaikkojen hankinnat ovat näin ollen vähennyskeltottomia. Varsinaisten edustustilojen ja – kiinteistöjen hankinnat ovat myös vähennyskeltottomia. Jos edustustiloja käytetään muuhun kuin edustamiseen, kuten henkilökunnan koulutukseen, ovat tilojen kulut näiltä osin palautuskelpoisia. Jos kunnan keskushallinnon kiinteistöissä järjestetään edustustilaisuuksia, näiden osuutta kokonaiskäytöstä ei käytön vähyyden vuoksi ole välttämättä kannattavaa selvittää. Tällöin edustuskäytön osuutta ei tarvitse huomioida myöskään arvonalisäverokäsittelyssä. (Suorto 2008, 164.)

Koska vastikkeettomat kiinteistönluovutukset eivät ole liiketoimintaa, ovat ne arvonalisäverottomia. Näistä luovutuksista ei tehdä vuokrasopimusta. Kunnalla tällaisia luovutuksia ovat esimerkiksi liikuntatilojen luovutus urheiluseuroille tai yleishyödyllisille yhteisöille. Vastikkeetta luovutettavien tilojen käyttökustannukset ovat kunnalle arvonalisäverotuksessa palautuskelpoisia. Ne eivät ole arvonalisäverolaisissa tarkoitettua liiketoimintaa eikä niistä synny myöskään oman käytön verovelvollisuutta. (Suorto 2012, 171–172.)

### 3.5 Rakentamispalveluiden käännetty arvonlisäverovelvollisuus

AVL 2 §:n 1 momentin mukaan velvollinen suorittamaan arvonlisäveroa suorittamastaan myynnistä on yleensä tavarán tai palvelun myyjä. Rakentamispalveluiden käännetty arvonlisävero tuli voimaan 1.4.2011. Käännetyin arvonlisäverotuksen tarkoitus on ehkäistä harmaata taloutta rakennusalalla, sillä ennen menetelmän käyttöönottoa oli yleistä, että aliurakoitsijat laskuttivat rakentamispalvelun verollisena ja saattoivat jättää veron suorittamatta valtiolle (Ääriä ym. 2015, 455).

Rakentamispalvelun käsite on määritelty AVL 31 §:ssä. Sen mukaan rakentamispalveluja ovat kiinteistöön kohdistuvat rakennus- ja korjaustyöt, työn yhteydessä asennetun tavarán luovuttaminen sekä näihin edellä tarkoitettuihin töihin liittyvät suunnittelu-, valvonta- ja muut niihin verrattavat palvelut. AVL 28 §:n mukaan kiinteistöjä ovat maa-alueet, rakennukset ja pysyvät rakennelmat tai niiden osat. Verohallinto antaa esimerkkejä pysyvistä rakennelmista, joita ovat esimerkiksi sillat, verkostot ja laiturit. Siirrettävät toimitot, rakennustelineet ja erityistä toimintaa palvelevat koneet, kalusteet ja laitteet eivät ole pysyviä kiinteistöön kuuluvia rakennelmia. (2012, viitattu 6.1.2016.)

Verohallinnon mukaan käännetyin arvonlisäverovelvollisuuden piiriin kuuluvia rakentamispalveluja ovat

- maapohja- ja perustustyöt
- rakennustyö ja – asennus sekä viimeistely
- rakennuskoneen vuokraus, jos mukana vuokrataan sen käyttäjä
- rakennussiivous ja työvoiman vuokraus. (2012, viitattu 6.1.2016.)

Käännetyin arvonlisäverovelvollisuuden piiriin kuuluvia rakentamispalveluja on määritelty kattavasti Verohallinnonkin viittaamassa Rakennusteollisuus RT ry:n dokumentissa ”Rakentamispalveluita, joihin sovelletaan käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta 1.4.2011 alkaen”. Dokumentissa on lueteltu sovellettavat tilanteet rakennusaloittain, kuten talonrakentaminen, maa- ja vesirakentaminen, jakeluverkkorakentaminen, rakennusasennukset, viimeistely ja muu erikoistunut rakennustoiminta. Listauksessa on myös mainittu niitä rakennustöitä, joihin ei sovelleta käännettyä arvonlisäverotusta. Listaus ei ole kattava. (Rakennusteollisuus RT ry 2011, viitattu 13.3.2016.)

Laissa on määritelty ne käännetyt arvonlisäverovelvollisuuden edellytykset, joiden täyttyessä verovelvollinen onkin ostaja. AVL 8 c §:n mukaan käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta sovelletaan, kun kyseessä on rakentamispalvelu tai työvoiman vuokraus rakentamispalvelua varten ja ostaja on elinkeinonharjoittaja, joka muutoin kuin satunnaisesti myy rakentamispalvelua tai vuokraa työvoimaa rakentamispalvelua varten. Satunnainen rakentaminen määritellään ei jatkuvaksi, kertaluonteiseksi, tilapäiseksi, ei toistuvaksi tai vähäiseksi. Arviointi tehdään tapauskohtaisesti. (Verohallinto 2012, viitattu 6.1.2016.)

Rakentamispalveluiden käännetty arvonlisäverovelvollisuus koskee myös kuntia, jotka ovat tässä tapauksessa rinnastettavissa elinkeinonharjoittajiin. Kunnat ostavat rakentamispalveluita paljon, mutta myyvät niitä vain vähän. Jatkuvan luonteensa vuoksi toiminnan katsotaan kuitenkin olevan käännetyt arvonlisäverovelvollisuuden piirissä. (Verohallinto 2011a, viitattu 6.1.2016.)

Käännetyt arvonlisäverovelvollisuuden piiriin kuulumisen on kuntakohtaista. Jos kunta tai sen liikelaitos myy rakentamispalvelua muutoin kuin satunnaisesti, kuuluvat kaikki tämän kunnan ostamat rakentamispalvelut toimialasta riippumatta käännetyt arvonlisäverovelvollisuuden piiriin. Satunnaisuutta arvioitaessa huomioon otetaan myös esimerkiksi kunnan omalle osakeyhtiölleen myymät rakentamispalvelut. Jos myynti on säännöllistä, sovelletaan käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta. Yrityksille rakennuspalveluja myydessä kunnan tulee selvittää, myykö ostaja rakentamispalveluja satunnaisesti vai säännöllisesti tietääkseen, sovelletaanko myyntiin käännettyä arvonlisäveromenettelyä vai ei. (Suomen Kuntaliitto 2016, viitattu 6.1.2016.)

### **Arvonlisäveron käsittely laskutuksessa**

Rakentamispalvelun myynnin laskutuksessa on huomioitava, että myyjän on annettava lasku, vaikkakin ostajan velvollisuutena on ilmoittaa ja suorittaa arvonlisävero. Lasku ei saa sisältää veroa. Jos lasku on virheellinen, myyjän on annettava ostajalle uusi lasku. (Verohallinto 2012, viitattu 6.1.2016.) AVL 209 e §:n mukaan laskussa on yleisten laskumerkintöjen lisäksi oltava merkintä ”käännetty verovelvollisuus”.

Arvonlisäverotuksen liittymis- ja jakamisperiaatteet ovat arvonlisäverotuksessa yleisesti tunnettuja käsitteitä, ja niitä on oikeuskäytännössä sovellettu laajasti, vaikkakaan laissa näistä periaatteista ei ole mainintaa. Liittymisperiaatteen mukaisesti epäitsenäinen sivusuorite laskutetaan pääsääntöisesti pääsuoritteen verokannalla. Itsenäinen sivusuorite taas käsitellään jakamisperiaatteen mukaisesti. Näin ollen se laskutetaan omalla verokannallaan. Olennaista näiden periaatteiden



soveltamisessa on pääsuoritteiden sekä sivusuoritteiden itsenäisyyden määrittäminen. Liittymisperiaatetta sovellettaessa tavoitteena ei myöskään saa olla veroedun saavuttaminen. (Määttä 2015, 527–528, 530, 541.)

Käännetyn arvonlisäverotuksen piiriin kuuluvat rakennuspalvelut laskutetaan liittymisperiaatteen mukaisesti. Jos pääsuorite on selkeästi määriteltävissä käännetyn arvonlisäverotuksen rakentamispalveluksi, laskutetaan myös sivusuoritteet käännetyn arvonlisäverotuksen periaatteella. Tätä esimerkkinä voidaan pitää piha-alueen rakentamispalvelua, jossa viherrakentaminen on epäitsenäisenä sivusuoritteena osa urakkaa. Näin ollen laskutus tapahtuu käännetyn arvonlisäverovelvollisuuden perusteella. (Äärilä ym. 2015, 461–462.)

Myös Verohallinto viittaa pää- ja sivusuoritteiden osalta tilannekohtaiseen arviointiin. Oikeuskäytännön perusteella arviointikriteereinä voidaan käyttää tavaran ja palvelun myynnin määrän suhdetta, myytävän palvelun kokonaisuutta ja ostajan tarkoitusta ostettavasta palvelusta. Hinnoittelulla ja laskutustavalla ei ole merkitystä arvioinnissa. (2012, viitattu 6.1.2016.)

### **Kausiveroilmoitus**

Kuvion 3 (liite 2) Verohallinnon kausiveroilmoituksessa ilmoitetaan erikseen rakentamispalvelun myynnit (kohta 319) ja ostot (kohta 320). Rakentamispalvelujen ostojen käännetyn verovelvollisuuden suoritettava vero ilmoitetaan kohdassa 318. Käännetty arvonlisäverovelvollisuus ei aiheuta muutoksia myyjän tai ostajan normaaliin arvonlisäveron vähennysoikeuteen. (Verohallinto 2012, viitattu 6.1.2016.)

## **3.6 Kiinteistöinvestoinnit**

AVL 28 §:n mukaan kiinteistöjä ovat maa-alueet, rakennukset ja muut pysyvät rakennelmat sekä niiden osat. Erityistä toimintaa palvelevat koneet, laitteet ja kalusteet eivät kuulu kiinteistöön.

Kiinteistöinvestointi on määritelty AVL 119 §:ssä. Sen mukaan kiinteistöinvestointi on kiinteistön uudisrakentamista tai perusparannuksen suorittamista. Investoinnin voi joko tehdä itse tai ostaa rakentamispalveluna. Perusparantaminen, kuten laajennus-, muutos ja uudistustyö ovat kiinteistön laatutason muuttamista olennaisesti alkuperäistä paremmaksi (Verohallinto 2007, viitattu 7.2.2016). Korjausrakentamista, jossa vaihdetaan tai korjataan kuluneita kiinteistön osia, ei katso-

ta perusparantamiseksi (Kallio, Korpelainen & Nielsen 2015a, 126). Perusparantamiseksi taas luetaan esimerkiksi hissin asentaminen kiinteistöön, jossa ei ennestään ollut hissiä (Verohallinto 2007, viitattu 7.2.2016).

Kiinteistöinvestointien kustannusten sisältämä arvonlisävero on usein summaltaan huomattava. Näin oikean suuruisen arvonlisäverovähennyksen tekeminen mahdollisimman varhain on oleellista. Lisäksi investoijalla tulee olla tarkat tiedot hankkeen kustannuksista ja muista seikoista, jotka vaikuttavat veron määräytymiseen. Kiinteistöinvestointien tositteet on säilytettävä 13 vuotta investoitavan kiinteistön tarkistuskauden alkamisvuoden päättymisestä. Siten mahdollisen tarkistuksen tai muun selvityksen tekeminen oikein on mahdollista. (Kallio ym. 2015a, 127–128.)

Jos vähennykseen oikeuttavan kiinteistöinvestoinnin rakentaminen suoritetaan itselle omalla henkilökunnalla, saadaan investointiin liittyvien palveluiden ja tavaroiden arvonlisäverot vähentää arvonlisäverotuksessa normaalisti. Tällöin rakentamispalvelusta ei tarvitse tilittää myöskään oman käytön veroa. Jos taas kiinteistö on verottomassa tai AVL 114 §:n mukaisessa vähennysrajoituksen alaisessa käytössä, on rakentamispalvelusta tilittävä oman käytön veroa, eivätkä hankintojen arvonlisäverot ole vähennyskelpoisia. (Kallio ym. 2015a, 129.)

Rakentamispalvelut ovat aina arvonlisäverollisia. Kun rakentamispalvelun ostaja itse on muutoin kuin satunnaisesti rakentamispalvelua myyvä elinkeinonharjoittaja, sovelletaan rakentamispalveluiden käännettyä verovelvollisuutta. Tällöin palvelun myyjä laskuttaa verottomalla laskulla, josta ostaja laskee tilittävän ja vähennettävän veron määrän. (Kallio ym. 2015a, 130.)

Kunnilla kiinteistöjä on sekä vähennys- että palautusjärjestelmän piirissä ja kokonaan vähennyskelvottomassa käytössä. Yksityiseen kulutukseen verrattavassa käytössä olevien kiinteistöjen arvonlisäverosta ei ole AVL 114 §:n mukaan vähennys- eikä palautusoikeutta. Myös edustuskäytössä ja verottoman vuokrauksen piirissä olevat kiinteistöt käsitellään vähennysrajoitteisina (Suorto 2012, 164–165).

### **Vähennysjärjestelmässä käsiteltävät kunnan kiinteistöt**

Arvonlisäverollisessa toiminnassa käytettäviin kiinteistöihin liittyvät hankinnat saadaan käsitellä vähennysjärjestelmässä. Kunnissa tällaisia kiinteistöjä ovat esimerkiksi sähkö- ja lämpölaitokset sekä vesi- ja jätehuoltolaitokset. (Suorto 2012, 160.)

Koulujen, sairaaloiden ja päiväkotien osalta ruokailun järjestämiseen liittyvät kustannukset käsitellään palautusjärjestelmässä, eikä ruokailusta aiheutuneista kustannuksista veloiteta arvonlisäveroa. Henkilöstöruokailun osalta arvonlisävero kuitenkin suoritetaan, ja näiltä osin ruokailutilojen investoinnit ja muut hankinnat ovat vähennyskelpoisia. Laskelma hankintojen arvonlisäverojen jaosta vähennys- ja palautusjärjestelmään tulee tehdä keittiöittäin. Tiettyyn keittiö- tai ruokalatalaan kohdistuvien investointien vähennys- ja palautusjärjestelmään jakoperusteena voidaan käyttää verollisten ja verottomien aterioiden suhdetta. Jos investointi kohdistuu koko kiinteistöön, voidaan jakoperusteena tämän lisäksi käyttää keittiön pinta-alaa suhteessa koko kiinteistön pinta-alaan. Vastaavat laskelmat tulee tehdä myös koulujen liikuntatilojen hankintojen arvonlisäverosta. (Suorto 2012, 161–163.)

### **Palautusjärjestelmässä käsiteltävät kunnan kiinteistöt**

Arvonlisäverotuksen ulkopuolelle jäävässä toiminnassa käytettävät kiinteistöt käsitellään palautusjärjestelmässä. Suorron (2012, 156) mukaan tällaisia kiinteistöjä ovat muun muassa:

- kaupungintalo ja keskushallinnon virastot
- terveyskeskukset ja terveydenhuollon hallintorakennukset
- sosiaalitoimen virastot, palvelukodit, työkeskukset, päivä- ja perhekodit, vanhainkodit
- opetustoimen hallintorakennukset, peruskoulut, lukiot, vapaan sivistystyön oppilaitokset
- kulttuuritoimen hallintorakennukset, kirjastot, museot, teatterit ja konserttitalot
- nuoriso- ja liikuntatoimen virastot, maksuttomassa käytössä olevat liikuntatilat
- teknisen toimen virastot.

Edellä mainittujen tilojen osalta on huomioitava, että niiden käyttöön saattaa liittyä myös sellaista toimintaa, jota ei lasketa palautusjärjestelmässä käsiteltäväksi. Investoinnit on näiltä osin käsiteltävä vähennysjärjestelmässä.

### **Kiinteistöinvestoinnista tehdyn vähennyksen tarkistaminen**

AVL 120 §:n mukaan kiinteistöinvestoinnin hankintojen arvonlisäveron vähennystä tarkistetaan, jos kiinteistön käyttö muuttuu niin, että vähennykseen oikeuttava käyttö pienenee tai kasvaa verrattuna alkuperäiseen käyttötarkoitukseen. Tarkistus tehdään myös, jos kiinteistö poistetaan liikeyhteydestä tai luovutetaan, tai jos verovelvollisuus päättyy.

Tarkistusoikeus koskee vain liiketoimintaa varten tehtyjä kiinteistöinvestointeja sekä kuntien omistamia kiinteistöjä lukuun ottamatta AVL 114 §:n mukaisia vähennysoikeuden rajoituksen alaisessa käytössä olevia sekä verottoman vuokraustoiminnan kiinteistöjä (Verohallinto 2007, viitattu

7.2.2016; Kallio ym. 2015a, 152, 154). Kuntien osalta tarkistaminen voi tulla sovellettavaksi käytötarkoituksen muuttuessa tai kiinteistön myynnissä. Tarkistaminen koskee siis myös kiinteistöjä, jotka ovat kuntapalautukseen oikeuttavassa toiminnassa. (Suorto 2012, 204–205.)

Tarkistuskausi on kymmenen vuotta sen kalenterivuoden alusta, jonka aikana rakentamispalvelu on valmistunut tai kiinteistö vastaanotettu. Kauteen ei kuitenkaan lasketa valmistumista edeltävää kalenterivuoden osaa. (AVL 1501/1993, 121 a, 121 b §.) Jos tarkistuskausi on jo alkanut, ei investointivaiheen vähennystä enää voi tehdä, vaan tarkistus tehdään vuosittain. Jos muutos tapahtuu ennen tarkistuskauden alkamista, korjataan verotusta muutoskuukauden kausiveroilmoituksella. (Kallio ym. 2015a, 148.)

Vuosittain suoritettava tarkistus lasketaan käytön suhteessa päivä- tai kuukausikohtaisesti. Vaihtoehtoisesti voidaan käyttää tarkistusvuoden lopun tilannetta. Samaa laskentatapaa tulee soveltaa investointikohtaisesti, eikä laskentatapa saa johtaa virheelliseen lopputulokseen. Jos kiinteistö luovutetaan vähennyskelvottomaan käyttöön sellaiselle saajalle, joka ei ole arvonlisäverovelvollisten rekisterissä, tulee sovellettavaksi kertatarkistus, jossa luovuttajan on tehtävä tarkistus kerralla koko jäljellä olevalta tarkistuskaudelta. Osapuolet voivat myös sopia siitä, että luovuttaja suorittaa tarkistuksen. Muussa tapauksessa tarkistusoikeus siirtyy luovutuksensaajalle. Tarkistettava veron määrä ilmoitetaan tarkistusvuoden joulukuun kausiveroilmoituksella vähennettävissä veroissa negatiivisena tai positiivisena määränä. Jos kyse on kertatarkistuksesta, ilmoitetaan se tapahtumakuukauden kausiveroilmoituksella. (Verohallinto 2007, viitattu 13.2.2016.)

### **3.7 Kansainvälinen kauppa**

Kansainväliselle kaupalle on ominaista, että myynnin ja hankinnan arvonlisäverotukselle on olemassa tiettyjä pääsääntöjä. Näiden lisäksi sääntöihin on olemassa useita poikkeuksia. Kansainvälisessä arvonlisäverotuksessa erotetaan tavarakauppa ja palvelukauppa sekä EU-maiden välinen yhteisökauppa sekä vientikauppa. (Hyttinen & Klemola 2014, 13.)

Tässä työssä kansainvälistä kauppaa käsitellään yritysten välisen kaupan näkökulmasta. Toimintansa luonteen vuoksi kuntien kansainvälinen kauppa rajoittuu lähinnä tavara- ja palveluostoihin EU-maista sekä tavaraostoihin EU:n ulkopuolelta. Koska tavara- ja palvelukaupan säännöt eroa-

vat toisistaan, on arvonlisäverokäsittely hyvä aloittaa määrittelemällä onko hankittava hyödyke tavara vai palvelu (Sama, 15).

### **Tavara vai palvelu**

”Tavaralla tarkoitetaan aineellista esinettä sekä sähköä, kaasua, lämpö- ja jäähdytysenergiaa ja muuta niihin verrattavaa energiahyödykettä. Palvelulla tarkoitetaan kaikkea muuta, mitä voidaan myydä liiketoiminnan muodossa.” (AVL 17 §.)

Verohallinto täsmentää tavarán ja palvelun määritelmää. Sen mukaan myös irtaimen esineen valmistaminen, suunnittelu ja kokoaminen ovat palvelua, jos ostaja toimittaa materiaalin. Jos ostaja toimittaa vain osan materiaalista, voi kyse olla joko tavarán tai palvelun myynnistä. Korjaustyö luetaan palveluksi, elleivät korjauskustannukset ole suuremmat kuin tavarán arvo, jolloin korjaustyötä voidaan pitää tavarán myyntinä. Pakkaustyö on palvelun myyntiä. Jos pakkaaja valmistaa kuljetuksen aikaiset pakkaukset, katsotaan myös tämä palvelun myynniksi. Tavarán vuokraus on palvelua. Jos kuitenkin tavara siirtyy vuokralleottajalle vuokrakauden lopussa, on kyse tavarán myynnistä. (Verohallinto 2011c, viitattu 17.1.2016.)

### **Yleissäännökset**

AVL 63 § sisältää *tavaroiden myynnin yleissäännöksen*, jonka mukaan tavara on myyty Suomessa, jos se on täällä, kun se luovutetaan ostajalle. Suomessa tapahtuvaa myyntiä on myös myyjän tai jonkun muun kuljettaman tavarán myynti, jos tavara on kuljetuksen alkaessa Suomessa. AVL 63 e §:n mukaan ”Tavarán yhteisöankinta on tapahtunut Suomessa, jos ostajalle kuljetettava tavara on täällä kuljetuksen päättyessä”. Myyjän Suomessa asentama tai kokoama toisesta EU-maasta Suomeen kuljetettu tavara on myyty Suomessa. Asennustyöksi ei lueta esimerkiksi sähköverkkoon kytkemistä tai muuta vähäistä työtä. (Verohallinto 2011c, viitattu 17.1.2016.)

AVL 65 §:ssä on *palvelun myynnin yleissäännös*, jonka mukaan elinkeinonharjoittajalle luovutettu palvelu on myyty Suomessa, jos se luovutetaan ostajan Suomessa sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan. Jos palvelua ei luovuteta kiinteään toimipaikkaan, palvelu verotetaan Suomessa, jos ostajan liiketoiminnan kotipaikka on Suomessa. Kiinteä toimipaikka on tietyssä paikassa sijaitseva pysyvä liikepaikka, esimerkiksi toimisto, josta yritys harjoittaa liiketoimintaansa (Verohallinto 2011e, viitattu 17.1.2016).

Palvelun myynnin yleissäännöksen mukaan verotetaan muun muassa immateriaalipalvelut, sähköiset palvelut, irtaimen esineen vuokraus ja siihen kohdistuva työsuoritus, IT-palvelut, tavaroiden kuljetus, yhteisökuljetus, välityspalvelut sekä kuljetusvälineen pitkäaikainen vuokraus (Hyttinen & Klemola 2014, 148). Irtaimen esineeseen kohdistuvia palveluja ovat Verohallinnon (2011e, viitattu 17.1.2016) mukaan arvonmääritys, testaus, puhdistaminen, korjaus, asentaminen, purkaminen, muutostyö ja valmistaminen.

### **Tavarahankinnat EU-maista**

AVL 26 a.1 §:n mukaan yhteisöhankintaa on irtaimen esineen vastikkeellinen hankinta, jonka yhteydessä esine kuljetetaan jäsenvaltiosta toiseen. Verohallinto (2011d, viitattu 17.1.2016) määrittelee AVL 26 c §:n mukaisesti, että yhteisökaupassa sekä ostajan että myyjän on oltava arvonlisäverovelvollisia.

AVL 63.1 §:n mukaan esine on myyty Suomessa, jos se ostajalle luovutettaessa on täällä. Yritysten välisen kaupan arvonlisäverotuksessa noudatetaan määränpäämaaperiaatetta, joka tarkoittaa, että verotus tapahtuu siinä maassa, jossa tavara luovutetaan ostajalle. EU-kaupassa ostajan on tilitettävä tavaran ostohintaan perustuva vero valtiolle. Veron perusteena ovat sovitun hinnan lisäksi hinnannlisät, kuten laskutuslisä ja rahti. (Hyttinen & Klemola 2014, 49, 53.)

Vähennyskelpoiseen käyttöön tulevasta EU-tavaraostosta verovelvollisella on vähennysoikeus. Tällöin sekä vähennys että suoritettava vero tapahtuvat samassa kuussa, joten veron maksua ei tapahdu. Jos EU-tavaraosto tulee vähennyskelvottomaan käyttöön, tulee verovelvollisen suorittaa vero ostosta. (Sama, 54–55.)

Kuvion 4 (liite 3) kausiveroilmoituksessa ilmoitetaan tavaraostot muista EU-maista (kohta 313). Tähän kohtaan kirjataan tavaroiden arvo ilman arvonlisäveroa. Vastaavasti näistä hankinnoista suoritettava vero merkitään kohtaan ”Vero tavaraostoista muista EU-maista” (kohta 305). Vähennyskelpoisen hankinnan vähennettävä vero merkitään kohdekuukauden vähennettäväksi veroksi kohtaan 307. Verottomat ostot ilmoitetaan kohdassa 313, mutta niistä ei tilitetä eikä vähennetä veroa. (Hyttinen & Klemola 2014, 53, 55; Verohallinto 2011c, viitattu 17.1.2016.)

Tulliviranomaisille tulee lisäksi kuukausittain raportoida EU:n sisäisen tavarakaupan myyntejä ja hankintoja koskevat tiedot tilastointia varten annettavalla Intrastat-ilmoituksella (Hyttinen & Klemola 2014, 286). Vuoden 2016 osalta kynnysarvo tuonnin osalta on 550 000 euroa. Ilmoitettavia

tapahtumia ovat esimerkiksi ostetut ja myydyt tavarat, vuokratavarat, jos vuokra-aika on yli 2 vuotta sekä projektiviennin ja – tuonnin tavaratoimitukset. Ilmoitusta ei tarvitse tehdä esimerkiksi palvelukaupasta, johon ei liity tavaratoimitusta sekä alle 2 vuotta vuokrattavasta tavarasta. (Suomen tulli 2016, 2, 7.)

### **Tavarahankinnat EU:n ulkopuolelta**

Tavaroiden tuonti kolmansista maista EU:iin on maahantuontia (Verohallinto 2011d, viitattu 17.1.2016). AVL 86 a.1 §:n mukaan maahantuonti tapahtuu Suomessa, jos tavara on Suomessa EU:iin tuotaessa. Maahantuonnissa arvonlisäverotus on osa tullausta, ja näin ollen veron määrää ja kantaa Tulli. Tullille on annettava useita selvityksiä saapuvasta tavarasta. Yleisilmoitus annetaan ennen tavarán saapumista, ja tavarán saavuttua annetaan saapumisen esittämisilmoitus sekä tuonnin tulli-ilmoitus. Tulli-ilmoitus annetaan SAD-lomakkeella, EDI-sanomalla tai Nettituonti-palvelussa. (Hyttinen & Klemola 2014, 109.)

Tullauspäätöksessä Tulli antaa maahantuojalle laskun ja muut tullaukseen liittyvät dokumentit. Nämä dokumentit on säilytettävä, jotta maahantuojaa saa arvonlisäveron vähennysoikeuden tuomistaan tavaroista. Maahantuonnin veron perustetta laskettaessa otetaan huomioon tavarán tullausarvo, eli se myyntihinta, jolla tavara on ensimmäisen kerran myyty EU-alueelle tuotavaksi. Tähän saatetaan lisätä myös kuljetus-, lastaus-, käsittely- ja vakuutuskustannuksia. Mukaan lasketaan vielä muut tullauksen yhteydessä maksettavat verot, kuten tuonti- ja tullimaksut. Maahantuonnin arvonlisävero lasketaan näiden yhteissummasta. (Sama, 109–111.)

Verovelvollinen saa vähentää vähennyskelpoiseen käyttöön maahantuomastaan tavarasta suorittamansa arvonlisäveron. Edellytyksenä on, että tullauspäätös ja muut maahantuontiin liittyvät asiakirjat ovat maahantuojan hallussa. Vähennettävä vero kohdistetaan tavarán tullauskuukaudelle. (Sama 113–114.)

### **Palveluiden ulkomaankauppa**

Verohallinnon mukaan palveluiden ulkomaankaupassa myös kuntia pidetään elinkeinonharjoittajina. Palvelukaupan pääsäännön mukaan ostaja on verovelvollinen myynnistä, jota ulkomaalainen harjoittaa Suomessa. Ulkomaalaisella tarkoitetaan sellaista myyjää, jolla ei ole täällä kiinteää toimipaikkaa, eikä se ole Suomessa arvonlisäverovelvollinen. Myyntimaa määrittelee palvelun verotusvaltion. Usein palvelukokonaisuus saattaa koostua palveluista, joita myyntimaasäännöksissä käsitellään eri tavalla. Tällöin myyntimaa määräytyy pääasiallisen palvelun mukaan. Jos

pääasiallista palvelua ei voida määrittää, käytetään myyntimaan pääsääntöä. (Verohallinto 2011e, viitattu 17.1.2016.)

Palvelun myynnin yleissäännöstä ei sovelleta elinkeinonharjoittajien välisessä palvelukaupassa kiinteistöön liittyvissä palveluissa, henkilökuljetuksessa eikä kuljetusvälineen lyhytaikaisessa (enintään 30 päivää) vuokrauksessa. Myöskään kulttuuri- ja viihdepalvelut, aterial- ja ravintolapalvelut sekä matkatoimistopalvelut eivät kuulu yleissäännöksen piiriin. (Sama.)

AVL 67 §:ssä säädetään, että jos kiinteistö on Suomessa, ovat myös kiinteistöön kohdistuvat palvelut myyty Suomessa. Kiinteistöön kohdistuvia palveluita ovat suoraan kiinteistöön kohdistuvat palvelut, esimerkiksi rakennus-, korjaus- ja suunnittelupalvelut (Sama).

Henkilökuljetuspalvelu on myyty Suomessa, jos kuljetus alkaa ja päättyy Suomessa. Jos kuljetus tapahtuu Suomesta suoraan ulkomaille tai päinvastoin, on kuljetus veroton. Kuljetusvälineen lyhytaikainen vuokraus on myyty Suomessa, jos väline luovutetaan vuokraajan käyttöön Suomessa. Sopimuksen tekopaikalla ei ole merkitystä. (Verohallinto 2011e, viitattu 17.1.2016.)

Kulttuuri-, viihde ja muut vastaavat palvelut on myyty Suomessa, jos tilaisuus on lyhytaikainen ja se pidetään Suomessa. Ravintola- ja ateriapalvelu on myyty Suomessa, jos se suoritetaan Suomessa. Matkatoimistopalvelut on myyty Suomessa, jos palvelu luovutetaan Suomessa olevasta kiinteästä toimipaikasta. Jos palvelua ei luovuteta kiinteästä toimipaikasta, on se luovutettu Suomessa, jos myyjän kotipaikka on täällä. (Sama.)

Kuvion 4 (liite 3) kausiveroilmoituksella palveluostot muista EU-maista ilmoitetaan kohdassa 314. Palveluostoista suoritettava vero ilmoitetaan kohdassa 306, Vero palveluostoista muista EU-maista. (Sama.)

### **Tavarakuljetusten arvonlisäverotus**

Tavarakuljetukset verotetaan palvelukaupan pääsäännön mukaan siellä, mihin ostaja on sijoittautunut. Tämän vuoksi varsinaisen kuljetuspalvelun suorittamispaikalla tai – maalla ei ole merkitystä verotuksen kannalta. Pääsäännön mukaan verotetaan myös kuljetukseen liittyvät palvelut, kuten lastaaminen, lastin käsittely ja purkaminen. (Verohallinto 2011e, viitattu 17.1.2016; Hyttinen & Klemola 2014, 152.)



## **Ulkomaan arvonlisäverot**

Ulkomailla matkustettaessa kohdemaahan maksettuja arvonlisäveroja ei voida käsitellä vähenny- tai palautuskelpoisina veroina. Tällaiset maksut, kuten taksi- ja ravintolakulut, kirjataan veroineen kuluiksi. Jos matka on liittynyt kunnan verolliseen liiketoimintaan, voidaan verot hakea kyseisen maan veroviranomaiselta takaisin. (Suorto 2012, 228.)

### **3.8 Laskennallinen palautus**

AVL 130–130 a §:ssä on säädetty kuntien erityisestä oikeudesta arvonlisäveron laskennalliseen palautukseen terveyden- ja sairaanhoitopalvelun sekä sosiaalihuoltoon liittyvissä verottomissa hankinnoissa. AVL 130 a:1 §:n mukaan laskennallinen palautus koskee myös AVL 34 §:n mukaisia hoitotoimen harjoittajan hoidon yhteydessä luovuttamia verottomia tavaroita tai palveluja, samoin kuin AVL 36 §:n 1–4 kohdan myyntejä, joita ovat sairaankuljetus, tutkimus- ja laboratorio-palvelut, hammastekniset palvelut, äidinmaito, ihmisveri, ihmiselimet ja ihmiskudokset. Myös näiden tavaroiden verottomat yhteisöhankinnat ja maahantuonnit kuuluvat laskennallisen palautuksen piiriin. Kunta saa palautuksen myös edellä mainittua toimintaa harjoittavalle toimintaa varten antamastaan tuesta tai avustuksesta (AVL 130 a:2 §). Tuki tulee maksaa suoraan toiminnan harjoittajalle (Verohallinto 2002, viitattu 16.1.2016).

Verohallinnon (2002, viitattu 16.1.2016) mukaan kunnalla tulee olla sopimus palveluntuottajan kanssa tai tuen antamisesta tulee olla päätös. Palveluntuottajan tulee olla rekisteröity ja pätevä toimen suorittamiseen. Terveystuottajan ammattihenkilön on oltava itsenäisten ammatinharjoittajien rekisterissä, ja hänellä on oltava riittävä koulutus antamiinsa palveluihin. Yksityisen sosiaalipalveluita tuottavan on oltava yksityisten palveluntarjoajien rekisterissä tai ilmoitettava kunnalle toiminnastaan. Yhtiöillä ja yhtymillä tulee olla viranomaisen lupa antaa terveydenhuollon palveluja. (Suorto 2012, 35.)

Laskennallinen vero on viisi prosenttia tavarain tai palvelun ostohinnasta tai aiemmin mainitusta tuesta tai avustuksesta (AVL 130 a:3 §). Ostohintaan sisältyvä piilevä arvonlisävero voi todellisuudessa olla myös tätä pienempi tai suurempi, eli laskennallisen palautuksen tarkoitus ei ole kattaa täsmällisesti arvonlisäveron osuutta (Suorto 2008, 35). Palautuksen määrä lasketaan palautuksen sisältävästä ostohinnasta tai kunnan palveluntuottajalle maksaman tuen tai avustuksen määrästä (Verohallinto 2002, viitattu 16.1.2016).

AVL 130 a:4 §:ssä on säädetty, että kunta ei voi saada laskennallista palautusta kunnalta, kuntayhtymältä tai Ahvenanmaan maakunnalta tehdystä hankinnasta eikä kunnalle myönnetystä avustuksesta, eikä korvauksista jotka on maksettu työsuhteen perusteella. Omaishoitajan tuesta ja perhehoitajan palkkiosta laskennallinen palautus saadaan, sillä nämä ovat sopimukseen perustuvia. Yksityishenkilölle toimeentulotukena maksettavasta rahasta palautusta ei saada. (Verohallinto 2002, viitattu 16.1.2016.)

Laskennallinen palautus ilmoitetaan kuukausittain Verohallinnolle. Koko kalenterivuoden osalta yhteissumma ilmoitetaan Verohallinnolle kalenterivuotta seuraavan helmikuun loppuun mennessä. Palautus kohdistetaan tavarán tai palvelun vastaanottokuukaudelle tai tuen tai avustuksen maksukuukaudelle. (Sama).

### **3.9 Oman käytön vero**

#### **Tavarán tai palvelun omaan käyttöön otto**

Tavarán omaan käyttöön otto on AVL 21 §:n mukaan verollisen liiketoiminnan yhteydessä valmistetun sellaisen tavarán, josta on voitu tehdä vähennys, ottamista yksityiseen kulutukseen, luovuttamista vastikkeetta tai siirtämistä muuhun kuin vähennykseen oikeuttavaan käyttöön. AVL 74 § määrittelee veron perusteen. Sen mukaan itse valmistetun tavarán veron peruste on tavarán valmistamisesta aiheutuneet välittömät ja välilliset kustannukset, ja ostetun tavarán veron peruste on tavarán ostohinta tai sitä alempi todennäköinen luovutushinta.

Palvelun omaan käyttöön otto on määritelty AVL 22 §:ssä. Sen mukaan palvelun oma käyttö tarkoittaa elinkeinonharjoittajan vastikkeetta suorittamaa, luovuttamaa tai jollain muulla tavalla omaan tai henkilökuntansa käyttöön tai muuhun kuin liiketoiminnan tarkoitukseen ottamaa palvelua. Oma käyttö koskee myös itse tuotetun palvelun ottamista AVL 114 §:n mukaiseen vähennyskelvottomaan käyttöön tai ostetun palvelun ottamista muuhun kuin vähennykseen oikeuttavaan käyttöön. Palvelun omaan käyttöön ottamista sovelletaan tilanteissa, joissa ostettu palvelu on vähennyskelpoista tai itse suoritettu palvelu tapahtuu verollisen liiketoiminnan yhteydessä ja elinkeinonharjoittaja myy palvelua myös ulkopuolisille. (AVL 22 §.)

AVL 75 §:n mukaan ostetun palvelun veron peruste on ostohinta tai sitä alempi todennäköinen luovutushinta. Elinkeinotharjoittajan itse suorittaman palvelun veron peruste on palvelun suorit-

tamisesta aiheutuneet välittömät ja välilliset kustannukset. Verohallinnon mukaan välittömiä kustannuksia ovat suoraan tavaran valmistamiseen tai palvelun tuottamiseen liittyvät kulut, kuten materiaalit, valmistajien tai palvelun suorittajien palkat sivukuluineen, alihankkijoiden korvaukset ja konevuokrat. Välillisiä kustannuksia taas ovat muut kiinteät ja muuttuvat kustannukset, kuten hallinnon palkat, toimistokulut, tutkimus- ja tuotekehityskustannukset, poistot ja sähkö-, vesi- ja vakuutusmaksut. Välillisten kustannusten määränä voidaan käyttää myös 22 prosenttia välittömien kustannusten määrästä. (Verohallinto 2009a, viitattu 27.2.2016.)

Jos tuotteen tai palvelun myyntihinta on oleellisesti alempi kuin käypä markkina-arvo, pidetään veron perusteena käypää markkina-arvoa, eikä oman käytön verotusta sovelleta. Jos käypää markkina-arvoa ei voida määrittää, käytetään arvona oman käytön veron perustetta. Tällöin otetaan huomioon myös myyjän ja ostajan välinen etuyhteys sekä se, jos ostajalla ei ole arvonlisäveron täysimääräistä vähennysoikeutta. Etuyhteydellä tarkoitetaan AVL 73 d §:ssä mainittuja ostajan ja myyjän välisiä läheisiä yhteyksiä, joita ovat mm. läheinen henkilökohtainen suhde, henkilökuntaan kuuluminen ja johto-, omistus-, jäsenyys-, rahoitus- tai oikeussuhde. (Sama.)

Kuntien osalta oman käytön verotuksen säännökset eivät koske verotonta palvelu- ja viranomais-toimintaa. Palautukseen oikeuttavassa käytössä oman käytön verotusta kuitenkin sovelletaan. Oman käytön veroa on suoritettava myös, jos ostettu tavara luovutetaan henkilökunnan yksityiseen kulutukseen. (Äärilä ym. 2015, 732.) Jos taas kunnan toimialaan kuuluvia tavaroita siirretään sisäisesti tai verolliseen toimintaan hankittua käyttöomaisuutta siirretään verottomaan, viranomaistoimintaan tai palautukseen oikeuttavaan toimintaan, ei oman käytön veroa ole suoritettava (Suorto 2012, 20–21).

### **Henkilöstöruokailun oman käytön verotus**

”Henkilökunnalle luovutettu ravintola- tai ateriapalvelu katsotaan otetuksi omaan käyttöön myös silloin, kun palvelua ei luovuteta verollisen liiketoiminnan yhteydessä ja vastaavia palveluja ei myydä ulkopuolisille” (AVL 25 a §). Työnantajan tulee kuitenkin harjoittaa joko arvonlisäverollista tai – verotonta liiketoimintana pidettävää toimintaa (Verohallinto 2009b, viitattu 14.3.2016).

Jos työnantaja luovuttaa henkilökunnalle ateriapalvelun, josta ei peritä vastiketta, verotetaan tämä palvelujen oman käytön verotuksen mukaisesti. Kyseessä on tällöin täysi ateriaetu. Ruokailun käytännön järjestämisellä (itse järjestetty tai ulkopuolisen pitämä henkilöstöravintola työnantajan

tilassa tai muu ravintola) ei ole tässä tapauksessa merkitystä. (Jokinen, Klemola & Takalo 2015, 64.)

Kunnissa täysi ateriaetu on käytössä esimerkiksi päiväkodeissa, kouluissa ja hoitolaitoksissa niillä henkilöillä, jotka valvovat ruokailua. Etu voi olla käytössä myös siten, että se on kaikilla opettajilla ja keittiöhenkilökunnalla. Työntekijän kannalta kyse on verotettavasta luontoisedusta, jonka arvon Verohallinto määrittelee vuosittain. (Suorto 2012, 59–60.)

Oman käytön veroa ei suoriteta, jos työnantaja myy työntekijälle aterian ravintoedun raha-arvoa vastaavalla hinnalla. Tämä verotetaan myyntinä. Jos ateriaveloitus tapahtuu omakustannushinnalla, saattaa hinta olla alhaisempi kuin luontoisetuarvo. Tällaiset alivastikkeelliset luovutukset käsitellään myyntinä kuten muutkin vastaavat luovutukset. Veroa on kuitenkin suoritettava käyvistä markkina-arvosta, joka lasketaan aterioiden valmistus- ja tarjoilukulujen välittömistä ja välillisistä kustannuksista. (Sama, 59–60, 62.)

### **Omaan lukuun rakentaminen**

Jos rakennettava kiinteistö tulee vähennykseen oikeuttamattomaan käyttöön joko niin, että kiinteistöä käytetään verottomaan toimintaan tai vähennysrajoitusten alaiseen käyttöön, tulee kiinteistöön kohdistuvista itse suoritetuista rakentamispalveluista suorittaa oman käytön veroa. Rakentamispalvelu voi olla rakentamista, korjausta tai perusparantamista. Oman käytön vero lasketaan rakentamispalvelun välittömistä ja välillisistä kustannuksista. (Kallio ym. 2015a, 129.)

### **Kiinteistöhallintapalvelun omaan käyttöön otto**

AVL 32 §:n mukaan kiinteistöhallintapalveluita ovat AVL 31 §:ssä mainitut rakentamispalvelut, eli kiinteistöön kohdistuva rakennus- ja korjaustyö ja työn yhteydessä asennetun tavarantoimittajan luovuttaminen sekä näihin töihin liittyvä suunnittelu, valvonta tai muu niihin verrattava palvelu. Tämän lisäksi kiinteistöhallintapalveluiksi katsotaan kiinteistön puhtaanapito, muu kiinteistönhoito ja kiinteistön talous- ja hallintopalvelut.

”Kiinteistöhallintapalvelu katsotaan otetuksi omaan käyttöön myös silloin, kun kiinteistön omistaja tai haltija suorittaa itse kiinteistöön kohdistuvan palvelun, jos kiinteistöä käytetään muuhun kuin vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen” (AVL 32 §). Veroa ei ole suoritettava, jos edellä mainitussa tilanteessa kalenterivuoden aikana suoritettavat kiinteistöhallintapalvelut aiheutuneet palk-

kakustannukset sosiaalikuluineen eivät ylitä 50 000 euroa eikä rakentamispalveluja ole myyty ulkopuolisille tai otettu omaan käyttöön (AVL 33 §).

Jos 50 000 euron raja ylittyy, on veroa suoritettava koko palkkasummasta. Palkkasummaa laskettaessa otetaan huomioon kaikkien verottomassa käytössä olevien kiinteistöjen kiinteistöhallintapalvelujen palkkakustannukset. Veron peruste on kiinteistöhallintapalvelun suorittamisesta aiheutuneet välittömät ja välilliset kustannukset. Palautukseen oikeuttavassa käytössä olevien kiinteistöjen, kuten virastorakennusten ja teiden kiinteistöhallintapalvelusta ei suoriteta oman käytön veroa (Äärilä ym. 2015, 733). Vuokra-asunnoista, edustustiloista, henkilökunnan vapaa-ajanviettopaikoista ja ulkopuolisille verottomilla vuokrasopimuksilla vuokratuista tiloista oman käytön veroa suoritetaan. (Suorto 2012, 183–184.)

### **3.10 Hankerahoitus**

Hankerahoitusta haettaessa on selvitettävä, voidaanko hakemuksessa mainittuihin kustannuksiin sisällyttää arvonnisäverot vai ei. Hankekohtaisissa rahoitusehdoissa on mainittu, miten arvonnisävero otetaan huomioon rahoitusta haettaessa.

Kuntien viranomaistoimintaan liittyvissä hankinnoissa arvonnisävero jää kunnan lopulliseksi kustannukseksi, ja on näin ollen tukikelpoinen meno EU:n rakennerahastoista osarahoitettavissa hankkeissa. Hakijalla tulee olla Verohallinnon selvitys arvonnisäveron vähennys- ja palautuskelvottomuudesta. (Maksuviranomaisen ohje O/15/2002, viitattu 28.2.2016; Valtioneuvoston asetus rakennerahastoista osarahoitettavien kustannusten tukikelpoisuudesta 30.4.2014/358.) Vastavasti Tekesin julkisen tutkimuksen rahoituksen ehdoissa (viitattu 27.2.2016) valtionavustuksen saajan arvonnisäverottomaan toimintaan liittyvät kustannukset hyväksytään arvonnisäveroineen, jos maksettava arvonnisävero jää tuen saajan lopulliseksi kustannukseksi.

Kunnat voivat olla hallinnoijan ominaisuudessa mukana erilaisissa hankkeissa ja kehitysprojekteissa. Tämä tarkoittaa, että kunta hoitaa rahoituksen hankinnan, kirjanpidon, tilitykset ja viranomaisraportoinnin. Hallinnoijan saaman tuen arvonnisävero-kohtelu arvioidaan hallinnoijan toiminnan ja tuen luonteen perusteella. Projektit voivat olla kunnan alueella toimivien liikeyritysten toimintaan liittyviä kaupallisia projekteja tai ei kaupallisia kunnan omaan toimintaan liittyviä ja seudullisia projekteja. Suorron mukaan verotuskäytännössä projekteja on käsitelty erillisinä siten, että

julkisen ja tavaroiden myynnistä saadun rahoituksen osuutta on verrattu keskenään. Jos rahoitus on koostunut pääasiassa verottomista avustuksista, ei toimintaa ole katsottu liiketoiminnaksi. (Suorto 2012, 203–232.)

Pääasiassa julkisella rahoituksella toteutettavien kunnan oman toiminnan tai alueellisten kehityshankkeiden tuista ei makseta arvonlisäveroa. Näiden hankkeiden kustannusten arvonlisäverot käsitellään palautusjärjestelmässä. Kaupallisten hankkeiden rahoitus on usein osaksi julkista ja osaksi yrityksiltä saatua. Näiden hankkeiden julkiset tuet käsitellään arvonlisäverottomina. Suorron mukaan verotuskäytännössä on sovellettu verollisten tulojen osalta noin 25 % rajaa, eli jos yritysten arvonlisäverollinen rahoitusosuus on vähintään 25 % hankkeen koko kustannuksista, saadaan kustannusten arvonlisäverot käsitellä vähennyskelpoisina. (Sama, 232–235.)

### **3.11 Verkkokaupassa annettavat tositteet**

Internetin kautta tehtävien ostojen määrä on lisääntynyt ostojen vaivattomuuden vuoksi. Verkkokaupassa tehdyissä ostoissa arvonlisäveron kannalta huomioitavaa on, että myyjältä on saatava AVL 209 b ja 209 c §:n mukainen lasku tai muu laskuna toimiva tosite. Tosite oikeuttaa arvonlisäveron vähennykseen, jos hankinta on tehty vähennykseen oikeuttavaan käyttöön. Jos lasku on virheellinen, on myyjältä pyydettävä uusi lasku. Pääsääntöisesti laskun tulee olla ulkopuolisen antama. (Kirjanpitolautakunnan yleisohje arvonlisäveron kirjaamisesta 6.5.2008, viitattu 28.2.2016.)

AVL 209 e §:ssä on lueteltu pakolliset laskumerkinnot, joita ovat:

- laskun antamispäivä
- juokseva tunniste
- myyjän arvonlisäverotunniste
- ostajan arvonlisäverotunniste (käännetty verovelvollisuus ja yhteisömyynti)
- myyjän ja ostajan nimi ja osoite
- myytyjen tavaroiden määrä ja laji tai palvelujen laajuus ja laji
- tavaroiden toimituspäivä, palvelun suorituspäivä tai ennakkomaksun maksupäivä
- veron peruste verokannoittain, yksikköhinta ilman veroa ja hyvitykset ja alennukset, jos niitä ei ole huomioitu yksikkö hinnassa
- verokanta

- suoritettavan veron määrä
- jos kyseessä on veroton myynti, merkintä verottomuudesta tai viittaus arvonlisäverolain tai – direktiivin kyseiseen säännökseen
- jos ostaja on verovelvollinen ostosta, merkintä ”käännetty verovelvollisuus”
- jos ostaja laatii itse laskun, merkintä ”itselaskutus”
- tieto uusista kuljetusvälineistä
- voittomarginaalijärjestelmään liittyvät merkinnät
- sijoituskullan myynnin verollisuutta osoittava merkintä
- jos kyseessä on muutoslasku aiemmin annettuun, yksiselitteinen viittaus tähän.

Kevennettyjä laskumerkintävaatimuksia sovelletaan AVL 209 f §:n mukaan esimerkiksi loppusummaltaan enintään 400 euron suuruisiin sekä ravintola- tai ateriapalveluja tai henkilökuljetuksia koskeviin laskuihin. Tällaisissa laskuissa tulee olla laskun antamispäivä, myyjän nimi ja arvonlisäverotunniste, myytyjen tavaroiden määrä ja laji sekä palvelujen laji ja suoritettavan veron määrä verokannoittain tai veron peruste verokannoittain.

## 4 MENETELMÄKUVAUKSEN LAATIMISPROSESSI

Menetelmäkuvauksen laatiminen arvonlisäverokäsittelyn erityistilanteista lähti toimeksiantajan tarpeesta saada kuvaus käytännön toiminnasta arvonlisäverotukseen liittyvissä asioissa. Tavoitteena oli laatia arvonlisäveron käsittelystä yleiskuvaus, joka voi samalla toimia sekä ohjeistuksena että apuna toimintatapojen arvioinnissa ja kehittämisessä. Tekijällä oli jo kokemusta vastaavanlaisesta projektista, sillä syksyllä 2015 ammattikorkeakoulun harjoittelun aikana Oulun kaupungille laadittiin yleinen osto- ja myyntilaskutusta sekä hankintoja koskeva arvonlisäverokäsittelyn menetelmäkuvauk-  
s.

Tavoitteena oli, että opinnäytetyönä tehtävä menetelmäkuvauk-  
s sisältäisi kuvauksen taloudellisesti merkittävistä tai muutoin erityistä huomiota vaativista usein toistuvista tilanteista. Aihealueet ja painopisteet määriteltiin marraskuun 2015 lopulla yhdessä Oulun kaupungin talouspäällikön ja arvonlisäveroasioista vastaavan talousryhmän controllerin kanssa. Aihealueiksi valikoitui kymmenen osittain toisistaan suurestikin poikkeavaa kokonaisuutta.

Tietoperusta arvonlisäveron yleisiä asioita koskien oli muodostunut tekijän ammattikorkeakouluopintojen aikana. Kuntien arvonlisäverotusta koskien tietoperusta oli osittain muodostunut ammattiharjoittelun aikana syksyllä 2015. Tutkimukseen sisältyvien erityistilanteiden arvonlisäverokäsittelyyn perehtyminen tapahtui lainsäädännön, Verohallinnon ohjeiden ja alan tuoreimman kirjallisuuden avulla.

Teoriaosuuden laatiminen tapahtui varsinaisen menetelmäkuvauksen laatimista silmällä pitäen. Jo teoriaosuuden suunnitteluvaiheessa ennakoitiin menetelmäkuvauksen sisältöä, ja teoriaosuudessa pyrittiinkin luomaan laaja menetelmäkuvauk-  
sista tukeva näkökulma. Tämä oli tärkeää jo aihealueen laajuudenkin vuoksi, jotta työn rajaaminen olisi onnistunut ja teoria tukisi empiriaa riittävästi. Vaikka tekijällä ei ollut menetelmäkuvauksen aihealueiden arvonlisäverotuksesta kattavaa käsitystä työtä aloittaessa, kuvaukseen sisällytettävien seikkojen määrittelyssä auttoivat harjoittelun aikana saatu kokemus ja tiedot, joita oli kertynyt vierailuilla hallintokuntien ja sisäisten liikelaitosten taloushenkilöstön luona. Teoriaosuudessa on päädytty painottamaan erilaisten tilanteiden tunnistamista sekä arvonlisäveron palautus-vähennysjärjestelmäkäsittelyä.



Menetelmäkuvauksen aineistolähteeksi valittiin toimeksiantajan taloushenkilöstölle yksilö- ja ryhmähaastatteluina toteutetut puolistrukturoidut ja avoimet teemahaastattelut. Tarkoitus oli järjestää kaksi neljän hengen, yksi kolmen hengen ja yksi yksilöhaastattelu. Haastattelut oli tarkoitus toteuttaa niin, että ne palvelualueet ja liikelaitokset, joiden toiminnassa esiintyy samankaltaisia tietyn aihepiirin arvonlisäverotukseen liittyviä tilanteita, olisivat olleet edustettuina samoissa haastatteluissa. Haastatteluryhmät olisivat olleet seuraavat:

- 1) Liikelaitos Oulun Tilakeskus, yhdyskunta- ja ympäristöpalvelut, Oulun tekninen liikelaitos ja Liikelaitos Oulun Serviisi,
- 2) BusinessOulu liikelaitos, sivistys- ja kulttuuripalvelut, Oulun Tietotekniikka liikelaitos ja konsernipalvelut,
- 3) hyvinvointipalvelut, Oulun Työterveys liikelaitos ja Oulu-Koillismaan pelastuslaitos,
- 4) Oulun Konttori liikelaitos.

Kaupungin taloushenkilöstön kiireiden vuoksi alun perin suunnitelluille ryhmähaastatteluille ei saatu järjestettyä yhteisesti sopivaa aikaa. Tämän vuoksi päädyttiin pitämään yksilöhaastatteluja ja kahden hengen haastatteluja. Kahden hengen haastatteluja pidettiin kaksi ja yhden hengen haastatteluja pidettiin kolme, joista yksi haastattelu toteutettiin puhelinhaastatteluna. Haastattelut tehtiin seuraaville ryhmille tai yksiköille:

- 1) Liikelaitos Oulun Serviisi,
- 2) BusinessOulu liikelaitos ja konsernipalvelut,
- 3) Oulun tekninen liikelaitos ja ympäristö- ja yhdyskuntapalvelut,
- 4) Oulun Konttori liikelaitos,
- 5) Oulu-Koillismaan pelastuslaitos (puhelinhaastattelu).

Haastattelut pidettiin maaliskuussa 2016, ja ne toteutettiin teemahaastatteluina, joiden suuntaa antavat kysymykset ovat liitteessä 4. Haastattelut tallennettiin, ja ne litteroitiin asiatasolla. Puhelinhaastattelua ei tallennettu, vaan kysymykset ja vastaukset tallennettiin kirjallisena. Haastatteluja täydennettiin myöhemmin menetelmäkuvauksen laadintavaiheessa haastateltaville sähköpostitse lähetetyillä tarkentavilla lisäkysymyksillä. Neljää henkilöä ei päästy haastattelemaan lainkaan, vaan heille esitettiin kysymyksiä ainoastaan sähköpostitse. Sähköpostikysymyksiä lähetettiin Liikelaitos Oulun Tilakeskukselle, sivistys- ja kulttuuripalveluihin, Oulun Tietotekniikka liikelaitokselle sekä hyvinvointipalveluihin. Oulun Tietotekniikka liikelaitokselta ei saatu lainkaan vastauksia sähköpostikysymyksiin.

Ryhmähaastattelujen alkuperäinen tavoite oli, että niissä saattaisi tulla ennakkoon odotettujen seikkojen lisäksi esille sellaisia teemahaastatteluille tyypillisiä uusia asioita, joita organisaation ulkopuolinen tutkija ei välttämättä osaa kysyä. Tällaisia seikkoja ilmeni tosin yksilöhaastatteluisakin. Ryhmähaastattelujen toinen tavoite oli löytää mahdollisia eroja eri yksiköiden arvonlisäverokäsittelyssä. Koska ryhmähaastattelut alkuperäisessä muodossaan eivät toteutuneet, arvonlisäveron käsittelyerojen selvittämistapaan liittyvät tavoitteet eivät täyttyneet alkuperäisen tarkoituksen mukaisesti. Toisaalta erillishaastatteluissa tai dokumenttianalyysissä saatujen tulosten perusteella tutkimuksessa ei tullut ilmi sellaisia seikkoja, jotka viittaisivat merkittäviin eroihin yksiköiden arvonlisäverokäsittelyssä.

Toiseksi tutkimusmenetelmäksi valittiin dokumenttianalyysi, jossa tutkimusaineistona olivat toimikiantajan eri yksiköiden laatimat oman toiminnan alv-selvitykset. Alv-selvitykset ovat lomamuotoisia dokumentteja kunkin palvelualueen ja sisäisen liikelaitoksen omasta arvonlisäverokäsittelystä. Selvityksissä on kuvattu yksikön toimialaan liittyviä arvonlisäverokäsittelyn erityispiirteitä. Näitä alv-selvityksiä vuosilta 2011–2016 tutkimuksessa oli mukana 20 kappaletta. Tutkimuksessa oli mukana myös sivistys- ja kulttuuripalveluiden kulttuurilaitosten erilliset alv-selvitykset. Tutkimuksen aineistolähteinä on käytetty myös Oulun kaupungin tilikarttaa sekä yksiköiden palveluhinnastoja.

Menetelmäkuvauksen laatiminen alkoi kuvaukseen sisällytettävien seikkojen määrittelemisellä. Menetelmäkuvauksen aihealueet pyrittiin rajaamaan riittävälle tarkkuudelle, kuitenkin niin, että kuvauksen yleisluonteisuus säilyy. Joidenkin aihealueiden arvonlisäverokäsittely oli hallintokunnissa ja liikelaitoksissa hyvin selkeää. Tällaisia olivat esimerkiksi kiinteistöinvestoinnit ja rakentamispalveluiden käännetty arvonlisävero. Tutkimuksessa ilmeni myös, että näissä tapauksissa arvonlisäveron käsittely on myös hyvin tapauskohtaista, joten yleiskuvauksen laatiminen ei olisi ollut tarkoituksenmukaista. Haastattelujen perusteella haastavammiksi koetut aihealueet kirjoitettiin ohjeen tapaan ja niiden käsittely avattiin yksityiskohtaisemmin. Tällaisia aihealueita olivat esimerkiksi edustuskulut ja kansainvälinen kauppa.

Arvonlisävero aiheena on erittäin monisyinen ja vaatii useimmiten yksittäistapauksiin liittyvää tulkintaa. Arvonlisäveron menetelmäkuvauksen laatiminen osoittautui laajuutensa vuoksi erittäin haasteelliseksi tehtäväksi. Arvonlisävero-ohjeen tai kuvauksen laatiminen yleistasolla vaatii myös rajausten suhteen tarkkaa harkintaa. Tähän menetelmäkuvaukseen valittiin tiettyjä taloudellisesti merkittäviä tai muutoin erityistä huomiota vaativia tilanteita. Menetelmäkuvauksen rajaus onkin

pyritty toteuttamaan sillä tavalla, että kuvaus antaa yleisellä tasolla riittävät tiedot. Näin kuvaus palvelee laajempaa käyttäjäkuntaa. Kuitenkin lukijan on ymmärrettävä, että arvonlisäverotukseen liittyy monesti jokin piirre, joka erottaa esimerkkitapauksen käsillä olevasta tapauksesta. Arvonlisäveron tulkintakysymykset ovatkin jatkuvasti aiheellisia, eikä kaiken kattavaa kuvausta ole mahdollista kirjoittaa tapausten erityisluonteen vuoksi.

Myös aihealueiden määrä asetti haasteita rajaamiselle. Menetelmäkuvaus tässä muodossaan antaa yleisluontoisen kuvan Oulun kaupungin arvonlisäveron kirjaamisesta erityistilanteissa. Osaa aihealueista päädyttiin kuvaamaan yksityiskohtaisemmin, sillä ne koskettavat useimpia tai kaikkia tutkimuksen kohteena olevia yksiköitä. Niistä oli myös saatavilla enemmän yleistason tietoa. Tällaisia olivat edustuskulut, henkilöstömenot, kansainvälinen kauppa ja verkkokaupassa annettavat tositteet. Joidenkin aihealueiden käsittely jäi vähäiseksi joko tiedon yksittäistapauksellisen luonteen vuoksi tai siksi, että tietoa ei ollut tarpeeksi saatavilla. Tällaisia olivat rakentamispalveluiden käännetty arvonlisäverovelvollisuus, laskennallinen palautus, oman käytön vero sekä hankerahoitus. Joidenkin aihealueiden sisältö sovittiin toimeksiantajan kanssa jo alkuvaiheessa. Tällaisia olivat kiinteistöinvestoinnit sekä kiinteistön käyttöoikeuden luovutukset.

Taloudenhoidon ja arvonlisäverokäsittelyn vastuut on dokumentoitu toimeksiantajan hallinto- ja johtosääntöihin sekä yksiköiden alv-selvityksiin. Nämä tiedot oli selkeästi löydettävissä kyseisistä dokumenteista.

## 5 JOHTOPÄÄTÖKSET

Opinnäytetyön tarkoituksena oli laatia menetelmäkuvaus arvonlisäveron käsittelystä toimeksiantajakunnan palvelualueilla ja sisäisissä liikelaitoksissa tietyissä taloudellisesti merkittävissä tai muutoin erityistä huomiota vaativissa usein toistuvissa erityistilanteissa, joita ovat edustusmenot, henkilöstömenot, kiinteistön käyttöoikeuden luovutukset, rakentamispalveluiden käännetty arvonlisäverovelvollisuus, kiinteistöinvestoinnit, kansainvälinen kauppa, laskennallinen palautus, oman käytön vero, hankerahoitus ja verkkokaupassa annettavat tositteet. Menetelmäkuvauksen tarkoituksena on toimia yleisohjeena, kuvauksena Oulun kaupungin arvonlisäverokäsittelystä sekä apuna toimintatapojen arvioinnissa, vertailussa ja kehittämisessä.

Työssä haettiin vastauksia seuraaviin tutkimuskysymyksiin:

- Miten Oulun kaupunki käsittelee arvonlisäveroa taloudellisesti merkittävissä erityistilanteissa?
- Miten arvonlisäveron käsittely Oulun kaupungin eri yksiköiden välillä eroaa toisistaan?
- Kuka vastaa arvonlisäverokäsittelyn oikeellisuudesta?

Tutkimus toteutettiin laadullisena tapaustutkimuksena, sillä tutkimuksella pyrittiin tuottamaan yksityiskohtaista tietoa juuri Oulun kaupungin arvonlisäverokäsittelystä. Työn tietoperusta koostettiin arvonlisäverolainsäädännöstä, Verohallinnon syventävistä vero-ohjeista ja ajankohtaisesta kirjallisuudesta. Tietoperustan pääpaino oli erilaisten tilanteiden tunnistamisessa sekä arvonlisäveron vähennys- ja palautusjärjestelmäkäsittelyssä. Tapaustutkimukselle tyypillisesti tutkimukseen sisältyvän kymmenen aihealueen osalta tutkimuksen edetessä ja tietoperustaa laadittaessa erityistä huomiota vaativat aihealueet täsmentyivät.

Tärkeimpänä tutkimusmenetelmänä olivat toimeksiantajan taloushallinnon henkilöstölle yksilö- ja ryhmähaastattelut toteutetut puolistrukturoidut ja avoimet teemahaastattelut. Lisäksi tutkimusmenetelmänä käytettiin dokumenttianalyysiä, jossa tutkimusaineistona olivat toimeksiantajan eri yksiköiden laatimat oman toiminnan alv-selvitykset. Menetelmäkuvauksen lähdeaineistona olivat myös toimeksiantajan palveluhinnastot ja tilikartta.

Oulun kaupungin arvonlisäveron käsittelyssä huomioidaan lain vaatimukset sekä kuntien arvonlisäverotuksen erityispiirteet. Lisäksi arvonlisäveron käsittelyssä huomioidaan kunkin yksikön toimialakohtaiset erityispiirteet. Kaupungilla on käytössä yhteiset arvonlisävero-ohjeet, jotka ovat luettavissa sisäisessä intrassa Akkunassa. Palvelualueilla ja liikelaitoksilla ei ole käytössä omia sisäisiä ohjeistuksia arvonlisäveron käsittelyyn liittyen. Ohjeistusta tiettyjen tapausten arvonlisäverokäsittelyyn tai menettelytapalinjauksiin voidaan tarvittaessa kysyä omilta arvonlisävero-asiantuntijoilta tai hakea tietoa Verohallinnon sivuilta. Keskitettyjä koulutustilaisuuksia taloushenkilöstölle järjestetään tarvittaessa ja niihin osallistutaan mahdollisuuksien mukaan.

Arvonlisävero käsitellään muiden taloushallinnon prosessien yhteydessä luonnollisena osana kirjanpitoa ja laskujen käsittelyä. Kaikkien vähennys- ja palautuskelpoisten hankintojen arvonlisäverot kirjataan tilikauden aikana palautusjärjestelmään. Kerran vuodessa, edellisen vuoden osalta tammikuun loppuun mennessä, kunkin yksikön hankintojen arvonlisäverot jaetaan vähennys- ja palautusjärjestelmään liiketoiminnan ja muun toiminnan kustannusten suhteessa.

Arvonlisäveron kanssa tekemisissä on satoja työntekijöitä, eikä läheskään kaikilla ole arvonlisäveron käsittelyyn liittyvää yksityiskohtaista tietoa. Tämä vaikeuttaa arvonlisäveron oikeaa käsittelyä esimerkiksi hankintatilauksia tehtäessä, ostolaskuja tiliöitäessä sekä laskuja tarkastettaessa ja hyväksyttäessä. Näissä tilanteissa apuna ovat yksiköiden arvonlisäveron vastuu- ja yhteyshenkilöt, jotka tarvittaessa tekevät lisäkysymyksiä tilaajille, neuvovat ostotilausten tiliöinneissä sekä ohjaavat laskujen tarkastajia ja hyväksyjä oikean arvonlisäverokäsittelyn takaamiseksi. Tarvittaessa yksittäisen laskun tai laskurivin arvonlisäverokantaa ja tiliointiä pohditaan kollegoiden ja esimiesten kanssa. Koska kirjanpito tehdään tilitoimistossa, palvelualueilla ja liikelaitoksissa ei arvonlisäveron tarkistamiseen tai täsmäyttämiseen käytetä raportteja. Pistokoeluontoisia tarkistuksia tiliointien ja arvonlisäverokoodien osalta tehdään aikataulujen sallimissa rajoissa.

Menetelmäkuvauksen aihealueista edustuskulut, henkilöstömenot, ja verkkokaupassa annettavat tositteet koskevat kaikkia palvelualueita ja sisäisiä liikelaitoksia. Näistä edustuskulujen määrittelyyn on kiinnitetty erityistä huomiota kulujen vähennyskeltvottomuuden vuoksi. Henkilöstömenot käsitellään samalla tavalla eri yksiköissä, ja näiden arvonlisäverokäsittely on esitetty kattavasti myös kaupungin arvonlisävero-ohjeessa. Verkkokauppa tulee lisääntymään tulevaisuudessa sekä ostojen että myyntien osalta. Verkkokaupassa viime aikoina huomiota on kiinnitetty erityisesti myynnin osalta kaupungin omien nettikauppojen arvonlisäverokäsittelyn oikeellisuuteen.

Rakentamispalveluiden käännetyin arvonlisäverovelvollisuuden ja kiinteistöinvestointien arvonlisäverokäsittelyn menetelmäkuvaukset osoittautuivat haasteellisimmiksi laadittaviksi. Esimerkiksi kiinteistöinvestointien osalta kyse on aina yksittäistapauksista, joten arvonlisäverokäsittelyn kuvaaminen yleistasolla ei ole tarkoituksenmukaista. Lisäksi kiinteistöinvestointien arvonlisäverokäsittelystä oli vain vähän tietoa saatavilla. Rakentamispalveluiden käännetyistä arvonlisäverovelvollisuudesta yleiskuvauksen laatiminen on liki mahdotonta, sillä tapaukset ovat niin yksityiskohtaisesti määriteltäviä, että yleistettäessä saattaisi syntyä väärä kuva verokäsittelystä. Sekä rakentamispalveluiden käännetyin arvonlisäverovelvollisuuden että kiinteistöinvestointien osalta tutkimuksessa ei ilmennyt erityisiä ongelmia tai tarkistamista vaativia tilanteita. Toisaalta tutkimuksen tekijän näkökulmasta tämä on loogista, sillä näissä kyse on taloudellisesti merkittävistä summista, joten arvonlisäveroon liittyvät asiat on selvitetty luonnollisesti jo alkuvaiheessa, eikä käsittelyssä ole tulkinnanvaraisuuksia.

Kiinteistöjen käyttöoikeuden luovutusten osalta tutkimuksen painopiste oli luovutusten verokannoissa tai verottomuudessa. Kiinteistöjen hankintojen arvonlisäverot kirjataan käytön suhteessa vähennys- ja palautusjärjestelmään sekä niistä tilitetään tarvittaessa oman käytön veroa. Kiinteistöjen käyttöoikeuden luovutuksissa arvonlisäverokantojen osalta tutkimuksessa ilmeni joitain eroja hinnaston ja alv-selvitysten välillä. Selvittämisen jälkeen todettiin, että hinnaston arvonlisäverokanta on oikein, ja alv-selvitykselle oli kirjautunut väärä tieto.

Kansainvälinen kauppa liittyy lähinnä hankintoihin EU-maista ja EU-alueen ulkopuolelta. Kansainvälinen kauppa tulee lisääntymään, ja tämän vuoksi huomiota on kiinnitettävä oikeiden laskumerkintöjen lisäksi esimerkiksi ulkomaisen verkkokaupan sijaintivaltioon sekä tavarain ja palvelun määrittelyyn. Tätä silmällä pitäen menetelmäkuvauksen kansainvälisen kaupan osiossa on määrittelyä helpottava kaavio.

Oman käytön verotukseen liittyy monimutkaisia laskelmia, ja laskentaperusteita on aika ajoin jouduttu tarkastelemaan. Oman käytön ruokailujen osalta laskentaa on täsmennetty vuonna 2015. Sivistys- ja kulttuuripalveluiden oman käytön verolaskelmaa ollaan tällä hetkellä päivittämässä, eikä laskennasta ollut saatavilla vielä tuoretta versiota. Yhdyskunta- ja ympäristöpalveluiden kiinteistöihin liittyvät oman käytön verolaskelmat ovat ajantasaisia, ja ne päivitetäänkin vuosittain käytön suhteessa.

Oulun kaupungin hankkeet ovat pääasiassa ei-kaupallisia hankkeita, joiden rahoitukseen liittyvä arvonlisäverokäsittely on verotonta. Kustannusten arvonlisävero käsitellään palautettavana verona. Laskennalliseen palautukseen liittyen tutkimuksessa keskityttiin palveluntuottajien rekisteröitymisen varmistamismenettelyyn ja laskennallisen palautuksen piiriin kuuluviin avustuksiin.

Arvonlisäverokäsittelyn yksikkökohtaisiin eroihin liittyen tutkimuksen haasteena oli se, että ryhmähaastatteluja ei saatu toteutettua alun perin suunnitellulla tavalla. Tutkimuksessa toteutetuissa yksilöhaastatteluissa ei kuitenkaan ilmennyt sellaisia eroja arvonlisäveron käsittelyssä, jotka vaativat käytäntöjen tarkistamista, vaan palvelualueet ja liikelaitokset käsittelevät arvonlisäveroa toimiala huomioon ottaen hyvin samankaltaisesti.

Arvonlisäverokäsittelyn oikeellisuudesta vastaavat tahot on dokumentoitu palvelualueiden ja liikelaitosten alv-selvityksiin. Kokonaisvastuu ja sisäisen valvonnan vastuu on yksikön johtajalla. Eriliskysymyksistä ja koulutuksesta vastaavat yksiköiden talouspäälliköt, -sihteerit ja –koordinaattorit. Kullakin yksiköllä on myös arvonlisäveron vastuuhenkilö, joka huomioi muutokset arvonlisäverossa ja opastaa sisäisesti omassa yksikössään. Yksikön vastuuhenkilölle kuuluu myös esimerkiksi Intrastat-ilmoituksen tekemisestä huolehtiminen.

Konsernipalveluiden talousryhmä vastaa arvonlisäverotukseen liittyvästä ohjauksesta, ohjeistuksesta ja erityiskysymyksistä. Talousryhmä pyytää myös tarvittaessa tapauskohtaisen Verohallinnon ohjauksen arvonlisäveroon liittyvään kysymykseen. Arvonlisäveron operatiivinen vastuu on Liikelaitos Oulun Konttorilla. Oulun Konttori vastaa myös osto- ja myyntilaskutuksen arvonlisäveron käytännön kysymyksiin.

## 6 POHDINTA

Erityistilanteiden menetelmäkuvaus on tiivis jatkumo aikaisemmin laadittuun yleiseen menetelmäkuvaukseen. Näitä yhdessä voidaan käyttää työkaluna ja ohjeena toimeksiantajan arvonlisäverokäsittelyssä. Menetelmäkuvausta voidaan myös päivittää tarvittaessa. Menetelmäkuvauksessa on pyritty sellaiseen tarkkuuteen, että kuvauksessa määritellyjä tilanteita voidaan soveltaa laajasti eri yksiköille.

Tutkimuksen tuloksena syntyneen menetelmäkuvausten laatiminen osoittautui haasteelliseksi. Erityisen haasteen muodosti kuvauksen rajaus. Kuvauksen tarkoituksena on olla riittävän yksityiskohtainen mutta tiivis yleiskuvaus Oulun kaupungin arvonlisäverokäytännöistä. Haasteena olivat arvonlisäveron moniulotteisuus ja tapauskohtaisuus sekä aihealueiden ja kohdeorganisaation yksiköiden runsaaseen määrään ja toimialojen erilaisuuteen liittyvä tutkimuksen rajaus. Arvonlisäverokäsittelyssä on usein kyse pienten yksityiskohtien yhteisvaikutuksesta. Lainsäädäntö ei anna monestikaan oikeaa vastausta oikeasta arvonlisäverokäsittelystä, vaan oikean ratkaisun löytämiseksi on perehdyttävä Verohallinnon ohjeisiin ja jopa oikeuskäytäntöön. Tästä huolimatta käsillä oleva tapaus voi erota aiemmista juuri sen verran, että esimerkiksi Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisu ei anna vastausta oikeaan menettelyyn. Tämän vuoksi yksityiskohtaista ohjetta tai kuvausta ei ole tarkoituksenmukaista laatia, vaan kuvaukseen sisällytettiin yleistason kuvaus aihealueiden arvonlisäverokäsittelyyn liittyen.

Laadullinen tapaustutkimus haastatteluita ja dokumenttianalyysiä käyttäen oli tässä tapauksessa luontevin tutkimusmenetelmä, sillä tekijä toteutti tutkimuksen organisaation ulkopuolisen tutkijan ominaisuudessa. Haastattelut ja sähköpostikyselyt toteutettiin kokonaisuudessaan vasta teoriaosuuden kirjoittamisen jälkeen. Vaikka tutkijalla oli etukäteen käsitys aihepiiristä, olisi jälkikäteen arvioiden luontevin toimintajärjestys ollut sellainen, jossa haastattelut olisi voitu toteuttaa kunkin aihepiirin teoriaosuuden kirjoittamisen yhteydessä tai heti sen jälkeen. Tässä tapauksessa se ei kuitenkaan olisi ollut aikaresurssit huomioon ottaen mahdollista.

Tutkimuksen luotettavuutta arvioitaessa on syytä kiinnittää huomiota toimeksiantajan taloushenkilöstölle tehtyihin haastatteluihin. Haastatteluihin osallistuneet taloushallinnon henkilöt tekevät työtä juuri arvonlisäveron parissa, ja heillä on arjen työssä hyvä tuntuma siihen, miten asioita hoidetaan. Myös alv-selvitykset on laadittu yksikkökohtaisesti, joten sikäläkin tiedot on saatu juuri



sieltä, missä arvonlisäveroa käsitellään. Toisaalta haastattelujen määrä jäi tutkimuksessa taloushenkilöstön kiireiden vuoksi vähäiseksi, mikä on saattanut vaikuttaa tulosten kattavuuteen. Sähköpostikyselyillä tietoa saatiin yksityiskohtaisempiin kysymyksiin, mutta niissä vastaukset olivat luonnollisesti rajatumpia kuin vapaassa keskustelussa olisi saatu.

Arvonlisäveron käsittelyeroihin liittyvän tutkimuskysymyksen ratkaisemista vaikeutti se, että ryhmähaastatteluja ei saatu toteutettua alun perin suunnitellulla tavalla. Toisaalta yksilöhaastatteluissa kävi ilmi, että yksiköiden arvonlisäverokäsittelyssä ei ole juurikaan eroavaisuuksia. Oulun kaupungilla on lisäksi käynnissä organisaatiomuutos, joka on osittain tapahtunut tämän vuoden aikana, ja joka jatkuu edelleen. Organisaatiomuutokset aiheuttavat haasteita myös tämänkaltaisten tutkimusten toteuttamiselle, sillä niissä vastuut ja prosessit saattavat muuttua, vaikka itse arvonlisäverossa muutoksia ei tapahtuisikaan. Suuret muutokset vaativat myös henkilöstöresursseja, ja nykyisen nopean talousseurannan myötä myös tutkimukseen liittyviin haastatteluihin käytettävä aika oli hyvin rajallista.

Tekijän oman oppimisen kannalta tutkimus on ollut erittäin hyödyllinen. Henkilökohtainen kiinnostus verotukseen ja erityisesti arvonlisäveroon on lisääntynyt tutkimuksessa saadun tiedon karttamisen myötä. Myös kuntasektorin arvonlisäverotus on moniulotteisuudessaan ja toimialojen runsauden vuoksi osoittautunut erittäin mielenkiintoiseksi tutkimuskohteeksi. Toisaalta tutkimuksen aikana selvisi, miksi vastaavanlaisia tutkimuksia ei ole aikaisemmin tehty. Arvonlisävero itsessään yhdistettynä laajaan toimialakenttään on erittäin haasteellinen raportoitava. Aiheen laajuuden tekijä havaitsi jo perehtyessään tietoperustaa laatiessaan lähdeoteksiin ja muuhun lähdemateriaaliin. Rajaaminen onkin ollut eräs raportoinnin haasteellisimmista vaiheista.

Tutkimus osoitti, että toimeksiantajan arvonlisäveroasiat ovat yleisellä tasolla hyvin ja huolellisesti hoidettuja. Pieniäkin asioita, kuten yksittäisten laskurivien arvonlisäverokoodeja tarkistetaan ja menettelyistä kommunikoidaan kollegoiden ja esimiesten kanssa. Tämä juuri on arvonlisäveron käsittelyssä hedelmällinen tapa käsitellä asioita, sillä kuten aiemmin jo todettiin, kaikki laskujen käsittelijät eivät ole arvonlisäveroasiantuntijoita eikä valmiita vastauksia ole aina saatavilla. Uusia toimintoja ja palveluja käyttöönotettaessa arvonlisäverokäsittely selvitetään muun kirjanpidollisen käsittelyn ohella. Toimeksiantajan arvonlisäverotukseen perehtyneet henkilöt käyvät ketjun tarvittaessa kokonaisuudessaan läpi myös kirjanpidon hoitavan tilitoimiston kanssa.

Toimeksiantajan arvonlisäverokoulutusta järjestetään keskitetysti ja jonkin verran toimialakohtaisesti. Koulutusta ja ohjeita kaivataan ohjauksesta ja ohjeistuksesta vastaavilta tahoilta. Koulutus-tilaisuuksia olisi hyvä järjestää vuosittain, jotta verkostoituminen ja tiedonvaihto kollegoiden kanssa toisivat tiedon kaikkien ulottuville. Menetelmäkuvauksen painopisteet voivat myös antaa viitteitä siihen, millä aloilla koulutusta tarvitaan. Tällaisia ovat edustuskulut, kansainvälinen kauppa ja verkkokaupan tositteet. Haastatteluissa tuli esille myös toive siitä, että tilikarttaan olisi hyvä sisällyttää tilikohtaisesti tarkempia ohjeita arvonlisäverokirjauksiin liittyen.

Arvonlisäverokäsittelyissä tapahtuvat muutokset olisi hyvä tiedottaa keskitetysti kaikille yksiköille. Arvonlisävero-osaaminen ilmenee jokaisen tekijän käytännön työssä, ja arvonlisävero käsitellään luontevana osana kirjanpitoa ja laskujen käsittelyä. Tämän vuoksi arvonlisäverotuksen yleisten ja toimialakohtaisten perusteiden hallinta on avainasemassa.

Palvelualueilla ja liikelaitoksilla on tällä hetkellä käytössään itse laatimansa lomakemuotoiset alv-selvitykset. Tällä hetkellä alv-selvitykset on laadittu hyvin yleisellä tasolla, ja ne päivitetään yleensä vain pyydettyäessä. Alv-selvityksissä on myös usein viittauksia siihen, että joku muu taho, esimerkiksi tilitoimisto, hoitaa tietyn osa-alueen, eikä tapausta ole avattu alv-selvityksessä tarkemmin. Harvoin ja epäsäännöllisesti päivitetyissä alv-selvityksissä voi olla myös osittain vanhentunutta tietoa. Tutkimuksessa tuli ilmi myös seikkoja, jotka aiheuttivat verokantojen osalta tarkistuksia esimerkiksi hinnastojen ja alv-selvitysten tietojen välillä.

Osalla Oulun kaupungin yksiköistä on aiemmin ollut käytössä sanalliset menetelmäkuvaukset, joissa on kuvattu tietyn yksikön toimintaan liittyviä menettelyjä. Yksityiskohtaisen sanallisen menetelmäkuvauksen laatiminen yksikkökohtaisesti olisi myös jatkossa suositeltavaa arvonlisäverokäsittelyn oikeellisuuden varmistamiseksi. Yksityiskohtainen sanallinen kuvaus toimisi myös kohdistettuna ohjeistuksena tietyille toimialalle ja yksikölle. Ohjetta voitaisiin käyttää sekä perehdytystyökaluna että ohjeena päivittäisessä toiminnassa. Tällainen kuvaus olisi tarkoituksenmukaisinta laatia toiminnallisena tutkimuksena. Kuvaus voitaisiin myös käydä läpi ohjeistuksesta vastaavan tahon kanssa esimerkiksi muutosten yhteydessä tai jopa vuosittain. Tällöin koko arvonlisäveroprosessi tulisi myös säännöllisesti tarkasteltua kokonaisuutena.

Erityistapausten arvonlisävero-kohtelun selvittämisessä tärkeää on tietää, mistä tietoa kannattaa hakea. Laajassa organisaatiossa tieto yksittäistapauksen käsittelystä voi olla toisella yksiköllä. Tällöin hyödyksi voisi olla esimerkiksi Akkunaan perustettava kysymyksiä ja vastauksia arvon-

lisäverosta – palsta, jolle kuka tahansa voisi kirjoittaa oman kysymyksen, ja se, jolla tieto on, voisi siihen vastata. Näin aiemmat vastaukset jäisivät myös myöhempään käyttöön, ja tieto olisi jatkossa kaikkien ulottuvilla. Tällä voitaisiin ehkäistä se, että toisessa yksikössä jo ratkaistuja ongelmia pohditaan turhaan uudestaan.

Tulevaisuuden haasteita ovat edelleen organisaation kokoon liittyvät ongelmat, kuten hankintojen tekeminen hajautetusti ja laskujen käsittelijöiden suuri määrä. Näihin ratkaisuja voidaan saada älykkästä teknologiasta sekä toimintojen keskittämisestä saatavista hyödyistä.

## LÄHTEET

Arvonlisäverolaki 30.12.1993/1501.

Arvonlisäveron tukikelpoisuus kuntien toteuttamissa ESR-hankkeissa, O/15/2002. 2002. Viitattu 28.2.2016, <http://www.finlex.fi/data/normit/11331-ALVtukikelpoisuus.pdf>.

Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi tuloverolain, elinkeinotulon verottamisesta annetun lain sekä eräiden muiden verolakien muuttamisesta, HE 185/2013 vp. 2013.

Hyttinen, P. & Klemola, A. 2014. Kansainvälisen kaupan arvonlisäverotus. 2. uudistettu painos. Helsinki: KHT-Media Oy.

Jokinen, M., Klemola, A. & Takalo T. 2015. Käytännön arvonlisäverotus. Helsinki: ST-Akatemia Oy.

Kallio, M., Korpelainen, T. & Nielsen, A. 2015a. Kiinteistöjen arvonlisäverotus. 5. uudistettu painos. Helsinki: ST-Akatemia Oy.

Kallio, M., Nielsen, A., Ojala, M. & Sääskilahti, J. 2015b. Arvonlisäverotus. Helsinki: Edita Publishing Oy.

KHO 19.6.1996 T 2059, Finlex.

KHO 2006:70.

Kirjanpitolautakunnan yleisohje arvonlisäveron kirjaamisesta 6.5.2008. 2008. Sisäinen lähde. Viitattu 28.2.2016, <https://www.edilex-fi.ezp.oamk.fi:2047/kilaohje/alvkirj3?>.

Määttä, K. 2015. Arvonlisäverolain tulkintaongelmat. Helsinki: Kauppakamari.

Neuvoston täytäntöönpanoasetus (EU) täytäntöönpanoasetuksen (EU) N:o 282/2011 muuttamisesta palvelujen suorituspaikan osalta, 7.10.2013 (EU) N:o 1042/2013, EUVL L 284, 26.10.2013, 1–9.

Nieminen, A., Anttila, R., Äärilä, L. & Jokinen, M. 2016. Arvonlisäverotus. Sisäinen lähde. Viitattu 4.4.2016,  
[http://fokus.talentum.fi.ezp.oamk.fi:2048/teos/HACBGXGTBF#kohta:16.\(\(20\)PALAUTUKSET\(\(20\)EI-VEROVELVOLLISILLE\(\(20\)\(:Kunnat\(\(20\).](http://fokus.talentum.fi.ezp.oamk.fi:2048/teos/HACBGXGTBF#kohta:16.((20)PALAUTUKSET((20)EI-VEROVELVOLLISILLE((20)(:Kunnat((20).)

Ojasalo, K., Moilanen, T. & Ritalahti, J. 2009. Kehittämistyön menetelmät. Uudenlaista osaamista liiketoimintaan. Helsinki: WSOYpro Oy.

Oulun kaupunki 2012a. Hallintosääntö. Viitattu 3.1.2016,  
[http://www.ouka.fi/c/document\\_library/get\\_file?uuid=acb35456-5a42-4722-a14f-546736fbb0af&groupId=52058](http://www.ouka.fi/c/document_library/get_file?uuid=acb35456-5a42-4722-a14f-546736fbb0af&groupId=52058).

Oulun kaupunki 2012b. Kaupunginhallituksen johtosääntö. Viitattu 28.4.2016,  
[http://www.ouka.fi/c/document\\_library/get\\_file?uuid=87005af2-63ec-4d2b-956d-33b221a6e971&groupId=52058](http://www.ouka.fi/c/document_library/get_file?uuid=87005af2-63ec-4d2b-956d-33b221a6e971&groupId=52058).

Oulun kaupunki 2013. Oulun Serviisin palvelee oululaisessa arjessa. Viitattu 3.1.2016,  
<http://www.ouka.fi/oulu/oulun-serviisi/toiminta>.

Oulun kaupunki 2014a. Oulun kaupungin johtamisjärjestelmä. Viitattu 3.1.2016,  
[http://www.ouka.fi/c/document\\_library/get\\_file?uuid=ff242cb4-864a-453d-a69f-f857aeeed802&groupId=52058](http://www.ouka.fi/c/document_library/get_file?uuid=ff242cb4-864a-453d-a69f-f857aeeed802&groupId=52058).

Oulun kaupunki 2014b. Taloudenhoitoa täydentävät määräykset ja ohjeet. Viitattu 3.1.2016,  
[http://www.ouka.fi/c/document\\_library/get\\_file?uuid=c87a6a2a-783a-4153-ba69-fee2da25f0e3&groupId=52058](http://www.ouka.fi/c/document_library/get_file?uuid=c87a6a2a-783a-4153-ba69-fee2da25f0e3&groupId=52058).

Oulun kaupunki 2014c. Oulun Työterveys. Palvelut. Viitattu 4.1.2016,  
<http://ouluntyoterveys.fi/palvelut/>.

Oulun kaupunki 2016a. Hyvinvointipalvelut. Viitattu 3.1.2016,  
<http://www.ouka.fi/oulu/paatoksenteko-ja-hallinto/hyvinvointipalvelut>.

Oulun kaupunki 2016b. Sivistys- ja kulttuuripalvelut. Viitattu 3.1.2016,  
<http://www.ouka.fi/oulu/paatoksenteko-ja-hallinto/sivistys-ja-kulttuuripalvelut>.

Oulun kaupunki 2016c. Kaupungin kulttuurilaitokset. Viitattu 3.1.2016,  
<http://www.ouka.fi/oulu/kulttuuri-ja-kirjastot/kulttuurilaitokset>.

Oulun kaupunki 2016d. Yhdyskunta- ja ympäristöpalvelut. Viitattu 3.1.2016,  
<http://www.ouka.fi/oulu/paatoksenteko-ja-hallinto/yhdyskunta-ja-ymparistopalvelut>.

Oulun kaupunki 2016e. BusinessOulu. Mitä me teemme. Viitattu 3.1.2016,  
<http://www.businessoulu.com/fi/businessoulu.html>.

Oulun kaupunki 2016f. Liikelaitos Oulun Tilakeskus. Viitattu 3.1.2016, <http://tilakeskus.ouka.fi/>.

Oulun kaupunki 2016g. Oulun Konttori. Viitattu 4.1.2016, <http://www.ouka.fi/oulu/oulun-konttori>.

Oulun kaupunki 2016h. Oulun tekninen liikelaitos. Viitattu 4.1.2016, <http://www.ouka.fi/oulu/tekli>.

Oulun kaupunki 2016i. Oulun Tietotekniikka. Viitattu 4.1.2016, <http://www.ouluntietotekniikka.fi/>.

Oulun kaupunki 2016j. Oulu-Koillismaan pelastuslaitos. Viitattu 4.1.2016,  
<http://www.ouka.fi/oulu/pelastuslaitos/>.

Oulun kaupunki 2016k. Kunnallinen viranomainen. Viitattu 4.1.2016,  
<http://www.ouka.fi/oulu/ymparisto-ja-luonto/oulun-seudun-ymparistotoimi>.

Oulun kaupunki 2016l. Hallinnollinen organisaatio. Viitattu 28.4.2016,  
<http://www.ouka.fi/oulu/paatoksenteko-ja-hallinto/hallinnollinen-organisaatio>.

Oulun kaupunki 2016. Tilikartta 1.1.2016–31.12.2016.

Oulun kaupunki, BusinessOulu liikelaitos 2015. Alv-selvitys.

Oulun kaupunki, BusinessOulu liikelaitos ja konsernipalvelut. Henkilöhaastattelu 16.3.2016. Tekijän hallussa.

Oulun kaupunki, hyvinvointipalvelut 2016. Alv-selvitys.

Oulun kaupunki, hyvinvointipalvelut. 2016. Lisätietoja alv-menetelmäkuvaukseen. Sähköpostiviesti 13.5.2016.

Oulun kaupunki, konsernipalvelut 2014. Alv-selvitys.

Oulun kaupunki, konsernipalvelut 2015. Arvonlisävero-ohjeita.

Oulun kaupunki, konsernipalvelut. Henkilöhaastattelu 30.3.2016.

Oulun kaupunki, Liikelaitos Oulun Serviisi 2015. Alv-selvitys.

Oulun kaupunki, Liikelaitos Oulun Serviisi. Henkilöhaastattelu 15.3.2016. Tekijän hallussa.

Oulun kaupunki, Liikelaitos Oulun Serviisi. 2016. Serviisin kysymyksiä. Sähköpostiviesti 15.4.2016.

Oulun kaupunki, Liikelaitos Oulun Tilakeskus 2015. Alv-selvitys.

Oulun kaupunki, Oulu-Koillismaan pelastuslaitos 2016. Alv-selvitys.

Oulun kaupunki, Oulu-Koillismaan pelastuslaitos. Puhelinhaastattelu 17.3.2016.

Oulun kaupunki, Oulun Konttori liikelaitos 2015. Alv-selvitys.

Oulun kaupunki, Oulun Konttori liikelaitos. Henkilöhaastattelu 30.3.2016. Tekijän hallussa.

Oulun kaupunki, Oulun seudun ympäristötoimi liikelaitos 2015. Alv-selvitys.

Oulun kaupunki, Oulun tekninen liikelaitos ja ympäristö- ja yhdyskuntapalvelut. Henkilöhaastattelu 16.3.2016. Tekijän hallussa.

Oulun kaupunki, Oulun Tietotekniikka 2011. Alv-selvitys.

Oulun kaupunki, Oulun Työterveys liikelaitos 2015. Alv-selvitys.

Oulun kaupunki, sivistys- ja kulttuuripalvelut, kaupunginkirjasto-maakuntakirjasto 2014. Alv-selvitys.

Oulun kaupunki, sivistys ja kulttuuripalvelut, Kulttuuritalo Valve 2015. Alv-selvitys.

Oulun kaupunki, sivistys- ja kulttuuripalvelut, liikuntavirasto 2014. Alv-selvitys.

Oulun kaupunki, sivistys- ja kulttuuripalvelut liikuntapalvelut 2016. Hinnasto.

Oulun kaupunki, sivistys- ja kulttuuripalvelut, nuorisopalvelut 2014. Alv-selvitys.

Oulun kaupunki, sivistys- ja kulttuuripalvelut, opetuspalvelut 2014. Alv-selvitys.

Oulun kaupunki, sivistys- ja kulttuuripalvelut, Oulu Sinfonia 2014. Alv-selvitys.

Oulun kaupunki, sivistys- ja kulttuuripalvelut, Tiedekeskus Luuppi/Pohjois-Pohjanmaan museo 2014. Alv-selvitys.

Oulun kaupunki, sivistys- ja kulttuuripalvelut, Tiedekeskus Luuppi/Taidemuseo 2014. Alv-selvitys.

Oulun kaupunki, sivistys- ja kulttuuripalvelut, Tiedekeskus Tietomaa 2014. Alv-selvitys.

Oulun kaupunki, sivistys- ja kulttuuripalvelut, varhaiskasvatus 2014. Alv-selvitys.

Oulun kaupunki, sivistys- ja kulttuuripalvelut. 2016. Kysymyksiä Oulun kaupungin alv-menetelmäkuvausta varten. Sähköpostiviesti 22.4.2016.



Oulun kaupunki, sivistys- ja kulttuuripalvelut. 2016. Kysymyksiä Oulun kaupungin alv-menetelmäkuvausta varten. Sähköpostiviesti 28.4.2016.

Oulun kaupunki, yhdyskunta- ja ympäristöpalvelut 2016. Yhdyskunta- ja ympäristöpalveluiden palveluhinnasto vuodelle 2016.

Oulun kaupunki, yhdyskunta- ja ympäristöpalvelut 2014. Arvonlisäveron menetelmäkuvaus yhdyskunta- ja ympäristöpalvelut 15.8.2014.

Oulun kaupunki, yhdyskunta- ja ympäristöpalvelut 2015. Alv-selvitys.

Rakennusteollisuus RT ry 2011. Rakentamispalveluita, joihin sovelletaan käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta 1.4.2011 alkaen. Viitattu 13.3.2016,  
[http://www.rakennusteollisuus.fi/globalassets/harmaan-talouden-torjunta/lista-rakentamispalveluista\\_kalv.pdf](http://www.rakennusteollisuus.fi/globalassets/harmaan-talouden-torjunta/lista-rakentamispalveluista_kalv.pdf).

Suomen Kuntaliitto 2016. Rakentamispalveluiden käännetty arvonlisäverovelvollisuus kunnissa. Viitattu 6.1.2016,  
<http://www.kunnat.net/fi/asiantuntijapalvelut/kuntatalous/verotus/arvonlisaverotus/rakentamispalvelujen-arvonlisaverovelvollisuus/Sivut/default.aspx>.

Suomen tulli. 2016. Intrastat Suomessa v. 2016. EU-maiden välisen kaupan tilastointi. Viitattu 4.4.2016,  
[http://www.tulli.fi/fi/suomen\\_tulli/ulkomaankauppatilastot/intrastat/liitteet16/01\\_FIN2016.pdf](http://www.tulli.fi/fi/suomen_tulli/ulkomaankauppatilastot/intrastat/liitteet16/01_FIN2016.pdf).

Suorto, A. 2012. Arvonlisävero-opas kunnille ja kuntayhtymille. Helsinki: Kuntaliitto.

Tekes 2016. Julkisen tutkimuksen rahoituksen yleiset ehdot. Viitattu 27.2.2016,  
[http://www.tekes.fi/globalassets/global/rahoitus/julkisen\\_tutkimuksen\\_rahituksen\\_yleiset\\_ehdot.pdf](http://www.tekes.fi/globalassets/global/rahoitus/julkisen_tutkimuksen_rahituksen_yleiset_ehdot.pdf).

Valtioneuvoston asetus rakennerahastoista osarahoitettavien kustannusten tukikelpoisuudesta 30.4.2014/358.

Verohallinto 2002. Arvonlisäveron takaisinperinnästä luopuminen ja laskennallinen palautus kuntien verottomista terveyden- ja sairaanhoitoon sekä sosiaalihuoltoon liittyvistä hankinnoista. Viitattu 16.1.2016, <https://www.vero.fi/fi->

FI/Syventavat\_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Arvonlisäveron\_takaisinperinnasta\_luopum(10228).

Verohallinto 2004. Hotelliaamiaisen veron peruste arvonlisäverotuksessa. Viitattu 7.2.2016, <https://www.vero.fi/fi->

FI/Syventavat\_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Hotelliaamiaisen\_veron\_peruste\_arvonlisa(10152).

Verohallinto 2007. Kiinteistöinvestointien arvonlisäverotus. Viitattu 7.2.2016, <https://www.vero.fi/fi->

FI/Syventavat\_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Kiinteistöinvestointien\_arvonlisaverotus(10039).

Verohallinto 2008. Työntekijän omaehtoinen liikunta- ja kulttuuritoiminta verovapaana etuna. Viitattu 6.2.2016, <https://www.vero.fi/fi->

FI/Syventavat\_veroohjeet/Elinkeinoverotus/Tyontekijan\_omaehtoinen\_liikunta\_ja\_kult(9989)#Arvonlisävero1.

Verohallinto 2009a. Oman käytön ja alivastikkeellisten luovutusten arvonlisäverotus. Viitattu 27.2.2016, <http://www.vero.fi/fi->

FI/Syventavat\_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Myyntin\_verollisuus\_veron\_peruste\_oma\_kaytto\_vahennykset/Oman\_kayton\_ja\_alivastikkeellisten\_luovu(9975).

Verohallinto 2009b. Henkilöstöruokailun arvonlisäverotuksesta. Viitattu 27.2.2016 ja 14.3.2016, <https://www.vero.fi/fi->

FI/Syventavat\_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Henkilöstöruokailun\_arvonlisaverotuksesta(9974).

Verohallinto 2011a. Rakentamispalveluiden käännetty arvonlisäverovelvollisuus ja kunnat. Viitattu 6.1.2016, <http://www.vero.fi/fi->

FI/Syventavat\_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Rakennusalan\_kaannetty\_arvonlisäverovelvollisuus/Rakentamispalveluiden\_kaannetty\_arvonlis(12416).

Verohallinto 2011b. Kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta arvonlisäverovelvolliseksi hakeutuminen. Viitattu 10.1.2016, <http://www.vero.fi/fi->

FI/Syventavat\_veroohjeet/Arvonlisäverotus/Kiinteistöala/Kiinteistön\_käyttöoikeuden\_luovuttamisesta(10028).

Verohallinto 2011c. Arvonlisäverotus EU-tavarakaupassa. Viitattu 17.1.2016, [http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat\\_veroohjeet/Arvonlisäverotus/Kansainvälinen\\_kauppa/Arvonlisäverotus\\_EUtavarakaupassa\(14381\)#3](http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisäverotus/Kansainvälinen_kauppa/Arvonlisäverotus_EUtavarakaupassa(14381)#3) Tavaroiden yhteisömyyntiX.

Verohallinto 2011d. Ulkomaankaupan arvonlisäverotus. Viitattu 17.1.2016, [http://www.vero.fi/fi-FI/Yritys\\_ja\\_yhteisoasiakkaat/Liikkeen\\_ja\\_ammattinharjoittaja/Arvonlisäverotus/Ulkomaankaupan\\_arvonlisäverotus](http://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Liikkeen_ja_ammattinharjoittaja/Arvonlisäverotus/Ulkomaankaupan_arvonlisäverotus).

Verohallinto 2011e. Palvelujen ulkomaankaupan arvonlisäverotus 1.1.2010 alkaen. Viitattu 17.1.2016, [http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat\\_veroohjeet/Arvonlisäverotus/Kansainvälinen\\_kauppa/Palvelujen\\_ulkomaankaupan\\_arvonlisäverot\(14323\)#3](http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisäverotus/Kansainvälinen_kauppa/Palvelujen_ulkomaankaupan_arvonlisäverot(14323)#3) Elinkeinonharjoittaja.

Verohallinto 2012. Rakennusalan käännetty arvonlisäverovelvollisuus. Viitattu 6.1.2016, [http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat\\_veroohjeet/Arvonlisäverotus/Rakennusalan\\_kaannetty\\_arvonlisäverovelvollisuus/Rakennusalan\\_kaannetty\\_arvonlisäverovelv\(20031\)](http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisäverotus/Rakennusalan_kaannetty_arvonlisäverovelvollisuus/Rakennusalan_kaannetty_arvonlisäverovelv(20031)).

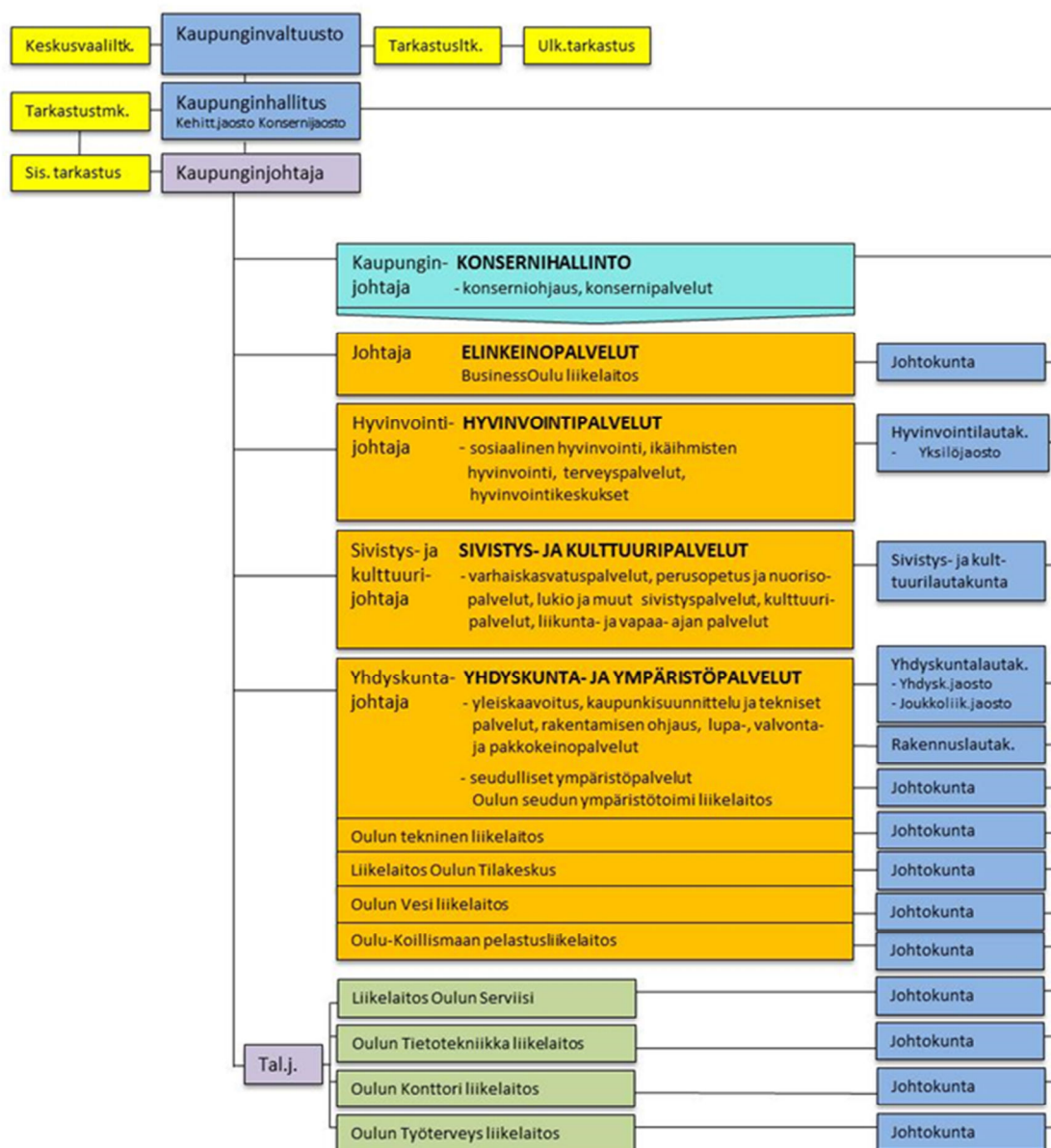
Verohallinto 2014. Markkinointi- ja edustuskulut arvonlisäverotuksessa. Viitattu 31.1.2016, [https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat\\_veroohjeet/Arvonlisäverotus/Markkinointi\\_ja\\_edustustilaisuudet\\_arvon\(32560\)](https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisäverotus/Markkinointi_ja_edustustilaisuudet_arvon(32560)).

Verohallinto 2015. Kausiveroilmoitus. Viitattu 6.1.2016, [http://www.vero.fi/download/2015\\_Kausiveroilmoitus/%7B75040F8A-8F88-443E-B45B-62EBB9211320%7D/10286](http://www.vero.fi/download/2015_Kausiveroilmoitus/%7B75040F8A-8F88-443E-B45B-62EBB9211320%7D/10286).

Verohallinto 2016. Luontoisedut verotuksessa. Viitattu 12.3.2016, [https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat\\_veroohjeet/Ennakkoperinta/Luontoisedut\\_verotuksessa\(39177\)#8](https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Ennakkoperinta/Luontoisedut_verotuksessa(39177)#8) Puhelinetu\_.

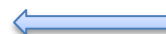
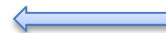
Äärilä, L., Nyrhinen, R. & Hyttinen, P. 2015. Arvonlisäverotus käytännössä. 10., uudistettu painos. Helsinki: Talentum Media Oy.

## Oulun kaupungin organisaatio 1.4.2016



KUVIO 1. Oulun kaupungin organisaatio 1.4.2016 (Oulun kaupunki 2016i, viitattu 28.4.2016)

ARVONLISAVERON TIEDOT			
050 Ilmoitusjakso		052 Kohdekausi	053 Vuosi
Kuu- kausi	Neljän- nesvuosi	Vuosi	
Vero kotimaan myynnistä verokannollain		euro	snt
301	24 %:n vero		
302	14 %:n vero		
303	10 %:n vero		
305	Vero tavarastoista muista EU-maista		
306	Vero palveluostoista muista EU-maista		
318	Vero rakentamispalvelun ostoista (käännetty verovelvollisuus)		
307	Kohdekauden vähennettävä vero		
317	Alarajahuojennuksen määrä		
308	Maksettava vero / Palautukseen oikeuttava vero (-)		
309	0-verokannan alainen liikevaihto		
311	Tavaroiden myynnit muihin EU-maihin		
312	Palveluiden myynnit muihin EU-maihin		
313	Tavarastot muista EU-maista		
314	Palveluostot muista EU-maista		
319	Rakentamispalvelun myynnit (käännetty verovelvollisuus)		
320	Rakentamispalvelun ostot (käännetty verovelvollisuus)		



KUVIO 3. Kausiveroilmoitus, käännetyn verovelvollisuuden tiedot (Verohallinto 2015, viitattu 6.1.2016)

ARVONLISAVERON TIEDOT			
050 Ilmoitusjakso		052 Kohdekausi	053 Vuosi
Kuu- kausi	Neljän- nesvuosi	Vuosi	
Vero kotimaan myynnistä verokannollisin		euro	snt
301	24 %:n vero		
302	14 %:n vero		
303	10 %:n vero		
305	Vero tavarastoista muista EU-maista		
306	Vero palvelustoista muista EU-maista		
318	Vero rakentamispalvelun ostoista (käännetty verovelvollisuus)		
307	Kohdekauden vähennettävä vero		
317	Alarajahuojennuksen määrä		
308	Maksettava vero / Palautukseen oikeuttava vero (-)		
309	0-verokannan alainen liikevaihto		
311	Tavaroiden myynnit muihin EU-maihin		
312	Palveluiden myynnit muihin EU-maihin		
313	Tavarastot muista EU-maista		
314	Palvelustot muista EU-maista		
319	Rakentamispalvelun myynnit (käännetty verovelvollisuus)		
320	Rakentamispalvelun ostot (käännetty verovelvollisuus)		

KUVIO 4. Kausiveroilmoitus, EU-kaupan tiedot (Verohallinto 2015, viitattu 17.1.2016)

Teemahaastattelu kysymykset:

1. Mitä arvonlisäverotapauksia yksiköllänne on opinnäytetyön aiheena olevista kymmenestä aihealueesta?
  - a. Edustusmenot
  - b. Henkilöstömenot
  - c. Kiinteistön käyttöoikeuden luovutukset
  - d. Rakentamispalveluiden käännetty arvonlisäverovelvollisuus
  - e. Kiinteistöinvestoinnit
  - f. Kansainvälinen kauppa
  - g. Laskennallinen palautus
  - h. Oman käytön vero
  - i. Hankerahoitus
  - j. Verkkokaupassa annettavat tositteet
2. Miten yksiköllänne käsittelee arvonlisäveroa näissä tapauksissa? Onko jotain erityistä huomioitavaa?
3. Miten oikea arvonlisäverokäsittely varmistetaan? Mistä tietoa hankitaan? Onko käytössä sisäisiä ajantasaisia ohjeita?
4. Mitä raportteja käytätte arvonlisäveron oikeellisuuden varmistamiseksi?
5. Kenellä on vastuu alv-käsittelyn oikeellisuudesta?





OULU

Oulu Capital  
of Northern  
Scandinavia



# Oulun kaupungin arvonlisäveron käsittely erityistilanteissa

Menetelmäkuvaus

25.5.2016

Yleistä menetelmäkuvauksesta .....	3
1 Edustuskulut .....	3
2 Henkilöstömenot .....	4
3 Kiinteistön käyttöoikeuden luovutukset .....	5
4 Rakentamispalveluiden käännetty arvonlisäverovelvollisuus .....	6
5 Kiinteistöinvestoinnit .....	7
6 Kansainvälinen kauppa .....	7
7 Laskennallinen palautus .....	9
8 Oman käytön vero .....	9
9 Hankerahoitus .....	10
10 Verkkokaupassa annettavat tositteet .....	10
11 Arvonlisäverokäsittelyn vastuut .....	11
12 Arvonlisäverokäsittelyn oikeellisuuden varmistaminen .....	11

25.5.2016

## Yleistä menetelmäkuvauksesta

Tässä menetelmäkuvauksessa kuvataan Oulun kaupungin arvonlisäverokäsittelyä erityistilanteissa. Kuvaus on laadittu yleistasolla mahdollisimman suuren kattavuuden varmistamiseksi. Tarkempia tietoja yksittäistapausten arvonlisäverokäsittelystä saa yksikkökohtaisesti. Menetelmäkuvaus pohjautuu Oulun kaupungin taloushenkilöstöltä saatuihin tietoihin, tilikarttaan, arvonlisävero-ohjeisiin sekä palvelualueiden ja sisäisten liikelaitosten laatimiin alv-selvityksiin ja hinnastoihin.

Oulun kaupungin tilikartta noudattaa pääosin Suomen Kuntaliiton suosituksen mukaista Tililuettelomallia kunnille ja kuntayhtymille. Tilikartassa on joidenkin tilien osalta tarkennuksia tilille kirjattavista liiketapahtumista. Myös arvonlisäverokoodit löytyvät tilikartasta. Tilikartta päivitetään vuosittain.

## 1. Edustusmenot

Edustusmenoja esiintyy kaupungin kaikissa yksiköissä. Edustusmenojen määrä on kuitenkin vähäinen lukuun ottamatta konsernipalveluita ja BusinessOulua, joissa kuluja on toiminnan luonteen vuoksi enemmän kuin muissa yksiköissä. Edustusmenot rajoittuvat enimmäkseen edustustilaisuuksiin. Menojen käsittelyä on ohjeistettu kaupungin arvonlisävero-ohjeessa.

Edustusmenojen arvonlisäverokäsittely lähtee Verohallinnon ohjeen mukaisesti kokonaisuuden tai yksittäisen kulun arvioinnista: edustuskulut ovat arvonlisäverotuksessa vähennyskelvottomia. Muun kulun kyseessä ollessa osatekijöitä on vielä arvioitava erikseen, jolloin osa kuluista saattaa olla vähennyskelvotonta edustuskulua ja osa vähennykseen oikeuttavaa muuta kuluja. Laskun tiliöijä arvioi kuluja tapauskohtaisesti tai arviointi suoritetaan yhdessä kollegan tai esimiehen kanssa. Tarvittaessa arvioinnin apuna käytetään Verohallinnon ohjetta Markkinointi- ja edustuskulut arvonlisäverotuksessa.

Edustuskulut kirjataan AVL 114 §:n mukaisesti siten, että kuluista ei tehdä vähennystä. Edustuskulut kirjataan tilille 4412 Edustuskulut arvonlisäverokoodilla 400 Vähennyskelvoton osto 0 %. Vähennyskelvottomat kokous- ja neuvottelutarjoilut kirjataan tilille 4411 Kokous- ja neuvottelutarjoilut oston arvonlisäverokannasta riippuvalla oikealla arvonlisäverokoodilla. Erilliset alkoholiostot kirjataan omalle tililleen 4521 Alkoholi.

Erilaisten tilaisuuksien arviointi lähtee kokonaisarvioinnista. Jos kyseessä on edustustilaisuus, kirjataan kaikki kulut edustuskuluihin. Jos taas kyseessä on yhdistetty edustus- ja neuvottelutilaisuus tai kokous, arvioidaan myös yksittäisiä kuluja. Tilikartan ohjeessa edustustilaisuus on määritelty suppeasti. Ohjeen mukaan edustuskuluihin kirjataan edustustilaisuuden isännöinnistä aiheutuvat menot sekä työntekijöiden matkakulut asiakasyrityksen juhlatilaisuuteen kuntaa edustettaessa. Tilikartan tilikohtaisessa ohjeessa tilien 4411 ja 4412 kirjauksiin laskun liitteeksi vaaditaan lista, jossa on tilaisuuden nimi, osallistujien nimet sekä tehtävänimikkeet. Arvonlisävero-ohjeen mukaan henkilöstön ja muiden henkilöiden (asiakkaat, eläkeläiset, henkilökunnan puolisot) yhteistilaisuuksien kulut jaetaan henkilöstön osalta henkilökunnan virkistysmenoon ja muiden osallistujien osalta edustuskuluun. Tilaisuuden isäntä liittyy kuittiin tai laskuun edustus- ja neuvottelukulujen selvityslomakkeen, jossa otetaan kantaa tilaisuuden luonteeseen, kuvataan tilaisuuden tarkoitus ja luetellaan osallistujat. Tilaisuuden hyväksyy isännän esimies, ja jos tilaisuudessa tarjoillaan alkoholia, hyväksyjä on johtaja.

Oulun kaupungin käyttämässä Suomen Kuntaliiton suosituksen mukaisessa tilikartassa ei ole omaa tiliä mainos- ja markkinointikuluille, sillä kaupungin toiminnassa ei suoraan tällaisiksi kuluiksi luokiteltavia kuluja ole. Markkinointimateriaalit, kuten esitteet ja lehtiset kirjataan tilille 4351 Painatukset tai 4352 Ilmoitukset.

25.5.2016

Kaupungin omista virkistystiloista edustustilaisuuksiin käytetään Pehkolanlampea ja Koivurantaa. Näillä on omat käyttösäännöt ja ohjeet. Edustustilaisuuksia järjestetään myös muissa kaupungin omistamissa tiloissa sekä tarvittaessa ulkopuolisissa tiloissa. Edustustilojen edustamiseen liittyvät kulut kirjataan tilille 4412 Edustuskulut.

Lahjat kirjataan tilille 4605 Liikelahjat, palkinnot ja merkkipäivälahjat. Tilikartan ohjeen mukaan tilille kirjataan esimerkiksi tavanomaiset mainoslahjat, joiden arvo on korkeintaan 35 euroa sekä ulkopuolisille ostetut lahjat, jotka eivät ole edustuslahjoja. Näistä tavanomaisista mainoslahjoista ja esimerkiksi ulkopuolisille ostetuista kukista arvonnalisävero voidaan vähentää. Edustuslahjat kirjataan tilille 4412 Edustuskulut. Alkoholilahjat ovat aina edustuslahjoja.

## 2. Henkilöstömenot

Oulun kaupungin henkilöstön omaehtoinen virkistys- ja harrastustoiminta on järjestetty siten, että henkilökuntaan kuuluva saa halutessaan ladata kaksi kertaa vuodessa 60 euron arvosta Smartum -liikuntaseteleitä. Liikuntasetelit ovat maksuvälineitä, joten niiden hankintahinnassa ei ole arvonnalisäveroa. Arvonnalisävero-ohjeessa on mainittu myös muita tapoja henkilökunnan liikuntapalvelujen tukemiseen. Tällaisia ovat esimerkiksi työnantajan maksamat liikuntavuorot, jääkiekkopelien liput sekä työpaikan omien kuntosalien käyttö- ja välinekustannukset. Näiden kulujen arvonnalisävero on vähennyskelpoton.

Hallintokunnissa järjestetään koko yksikön henkilökunnalle yhteisiä virkistystapahtumia, joihin kaikilla on mahdollisuus osallistua, ja joiden arvonnalisävero on siten vähennyskelpoinen. Virkistystapahtumien osalta huomioidaan, kuten edellä edustuskulujen yhteydessä mainittiin, mahdollisten ulkopuolisten osallistujien kulut edustuskuluina. Arvonnalisävero-ohjeessa on esimerkkejä henkilökuntatilaisuuksista. Ohjeen mukaan vähennyskelpoisia henkilökuntatilaisuuksia ovat projektin päättämiseen, läksiäisiin ja tyhy-toimintaan liittyvät tilaisuudet, pikkujoulut tai korvaavat illanviihtot vuorotyöntekijöille ja yhteistilaisuudet. Arvonnalisävero-ohjeessa on myös ohje virkistystilaisuuden järjestäjälle tilaisuuden kulujen oikeaa kirjanpito-käsittelyä varten. Jos kyseessä on yhdistetty virkistys- ja edustustilaisuus, järjestäjä ilmoittaa osto-reskontraan ja kirjanpitoon kulujen jakoperusteen osallistujien määrän suhteessa. Henkilökuntatilaisuuksien osalta järjestäjä ilmoittaa osto-reskontraan ja kirjanpitoon osallistujat ja tilaisuuden tarkoituksen.

Arvonnalisävero-ohjeen mukaan työntekijöille ja hallintoelimille annetut lahjat (merkkipäivälahjat, kuten syntymäpäivä- ja eläkkeellelähtölahjat) sekä työnantajan järjestämien merkkipäiväkahvien tarjoilut ja kukat ovat yksityiseen kulutukseen verrattavina arvonnalisäverotuksessa vähennyskeltottomia. Jos vähäarvoisia mainoslahjoja annetaan työntekijöille, näiden kulut ovat vähennyskelpoisia. Tilikartan ohjeen mukaan henkilöstöä voidaan palkita tavaralahjalla tai lahjakortilla. Jos palkitseminen tapahtuu lahjakortilla, tulee lahjakortin olla yksilöity tietyn hyödykkeen ostamista varten. Lahjat kirjataan tilille 4605.

Henkilökunnan työ- ja suojavaatteiden sekä jalkineiden hankintahintaan sisältyvät arvonnalisäverot vähennetään. Edustusasujen kulut käsitellään arvonnalisäverotuksessa vähennyskeltottomina.

Luontoisetumatkapuhelimia on käytössä kaikissa hallintokunnissa. Koska työ- ja yksityiskäytön osuutta ei voida tarkasti laskea, käytetään yksityiskäytön arvona Verohallinnon vahvistamaa luontoisetuarvoa, joka vuonna 2016 on 20 euroa kuukaudessa.

Majoituslaskujen yhteydessä laskutetut hotelli- ja aamiaiset käsitellään kirjanpidossa Verohallinnon ohjeen mukaan vähennyskeltottomina menoina. Kaikissa hotellilaskuissa aamiaisen osuutta ei ole selkeästi eritelty, vaan

25.5.2016

se näkyy ainoastaan verokantaerittelyssä. Tämä täytyy erityisesti huomioida laskua tiliöitäessä. Hotelliaamiainen kirjataan alv-koodilla 400 Vähennyskelpoton osto 0 %.

### 3. Kiinteistön käyttöoikeuden luovutukset

#### Verottomat kiinteistönluovutukset

Kaupungin sisäiset kiinteistö- ja tilavuokraukset hallintokunnille ja sisäisille liikelaitoksille ovat arvonlisäverottomia. Tällaisia ovat sisä- ja ulkoliikuntatilojen harjoitusvuorojen maksut, kirjaston kokoustilojen, museon luentosalin ja kaupungin muiden kokoustilojen vuokrat sekä leirikeskusten ja nuorisotilojen vuokrat. Myös konsernipalveluiden kaupungintalon juhlasali, kokoushuoneet, Pehkolanlampi, Kirkkotori ja Koivuranta laskutetaan sisäisesti ja edustuskäytössä arvonlisäverottomana.

Yhdyskunta- ja ympäristöpalveluilla maan myynti ja maanvuokrat ovat verottomia kiinteistönluovutuksia. Myös viljelypalstojen vuokrat enintään 5 vuodeksi ovat arvonlisäverottomia. Viranomaistoimintana arvonlisäverottomia luovutuksia ovat kaivuluvat.

Sivistys- ja kulttuuripalveluiden liikuntapalveluiden pitkäaikaiset kiinteistöjen vuokrasopimukset urheiluseuroille ovat arvonlisäverottomia luovutuksia. Kulttuuritalo Valveen huoneistovuokrat (ei voitontavoittelua) kulttuurialan toimijoille ovat arvonlisäverottomia luovutuksia.

#### Verolliset kiinteistönluovutukset

Tilakeskuksen liikehuoneistojen vuokralaskutus on arvonlisäverollista 24 % verokannalla. Huoneistoja vuokrataan sekä ulkopuolisille yrityksille että konserniin kuuluville yrityksille.

Yhdyskunta- ja ympäristöpalveluilla seuraavat kiinteistönluovutukset ovat arvonlisäverollisia 24 % verokannalla:

- venepaikat, veneiden talvisäilytyspaikat, venesatamien avainpantit, risteilyalus- tai muun myynti- tai vuokraustoimintaan tarkoitetun rakennelman (esim. saunalautta) paikka tai kylkikiinnityspaikka
- pysäköintialueiden käyttö (pysäköintimaksut)
- tilapäinen mainostaminen
- alueen tilapäinen käyttöluva sekä yleisen alueen työskentelyyn käyttö
- lupa viheralueen tai puiston kautta tontille kulkuun
- yleisten alueiden käyttö keskisuuriin (500–3000 henkilöä) ja suuriin (yli 3000 henkilöä) pääsymaksullisiin ja pääsymaksuttomiin tapahtumiin sekä puistojumppaan
- yleisten alueiden myyntitoimintakorvaukset (kioskit, myyntikärryt, kahvilat, ravintolat, myyntipöydät ja toripaikkamaksut)

Sivistys- ja kulttuuripalveluiden sisä- ja ulkoliikuntatilojen harjoitus- ja kilpailuvuorojen maksut ovat arvonlisäverollisia 10 % verokannalla. Muussa käytössä, kuten kokous- ja neuvottelutiloina alv on 24 %. Asiakkaina ovat kuntoilijat, urheiluseurat ja muut ryhmät. Vesiliikunnan ja liikuntaryhmien ohjaus- ja opetuspalveluiden maksut, kuten uimakoulut ja vauvauinti ovat arvonlisäverollisia 10 % verokannalla.

Sivistys- ja kulttuuripalveluiden 24 % arvonlisäverokannalla laskutettavia kiinteistönluovutuksia ovat: Madetojan salin vuokraus ulkopuolisille, talon ulkomainonta sekä banderollit ulkopuolisille asiakkaille; nuorisopalveluiden bänditilojen, leirikeskusten, nuorisotilojen ja kokoustilojen vuokrat yksityisille asiakkaille ja järjestöille;

25.5.2016

Pohjois-Pohjanmaan museon luentosali, Turkansaaren ulkomuseon alueen käyttömaksut sekä kahvilan käyttöoikeuden luovuttaminen arvonlisäverovelvolliselle kahvilayrittäjälle; Taidemuseon tilojen käyttökorvaukset ulkopuolisille sekä kahvilan vuokra; Tietomaan sekä kirjaston kokous-, kahvila ja neuvottelutilojen vuokraaminen; opetuksen tilavuokrat ja koulujen tilapäiskäyttö.

Hyvinvointipalveluiden sekä Oulun Työterveyden veloittamat tilavuokrat yksityisiltä yrityksiltä (esim. Nordlab) ja ammatinharjoittajilta laskutetaan 24 % verokannalla.

Konsernipalveluiden kaupungintalon juhlasali, kokoushuoneet, Pehkolanlampi, Kirkkotori ja Koivuranta laskutetaan ulkoisten asiakkaiden käytössä verokannalla 24 %.

### **Vastikkeettomat kiinteistönluovutukset**

Sivistys- ja kulttuuripalveluiden liikuntapalveluiden vastikkeettomia luovutuksia ovat liikuntapaikkojen käyttö alle 18-vuotiaille harjoitus- ja kilpailukäyttöön, yli 65-vuotiaiden liikuntapaikkojen käyttö arkisin klo 7.00–15.00, veteraanien liikuntasalien käyttö sekä alle 5-vuotiaiden liikuntapaikkojen käyttö aikuisen mukana. Vastikkeettomuus ei koske ohjattuja ryhmiä.

Yhdyskunta- ja ympäristöpalveluilla yleisten alueiden käyttö pieniin (0–500 henkilöä) pääsymaksullisiin ja pääsymaksuttomiin tapahtumiin, avustusjärjestöjen ja yleishyödyllisten yhteisöjen tapahtumat, joissa ei ole myyntitoimintaa sekä asukastupien ja kiinteistöyhdistysten tilaisuudet ovat vastikkeettoman kiinteistönluovutuksen piirissä. Yleisen alueen käyttö yleishyödylliseen toimintaan voidaan harkinnan mukaan luovuttaa osittain tai kokonaan vastikkeettomana.

Ilmaiskäytön piiriin kuuluu myös päiväkotien, koulujen, oppilaitosten, yksityisten päiväkotien, perhepäivähoitajien lapsiryhmien ja peruskouluun ja lukioon rinnastettavien Oulun koulujen opetussuunnitelman mukainen liikuntatuntien aikainen käyttö sekä kilpailutoiminta.

### **Ketjutetut kiinteistönluovutukset**

Liikelaitos Oulun Tilakeskus ei varsinaisesti vuokraa tiloja niin, että ne edelleen luovutetaan kolmannelle osapuolelle. Sisäisesti toisille hallintokunnille on kuitenkin vuokrattu tiloja, jotka on edelleen vuokrattu esimerkiksi kahvila- ja kioskitoimintaan yrityksille ja yhdistyksille. Tällöin hallintokunnan tulee ilmoittaa Tilakeskukselle edelleen vuokrauksesta. Jos vuokrasopimus on verollinen, Tilakeskus tekee tarvittaessa arvonlisäverolliseksi hakeutumisesta päätöksen ja muutos huomioidaan arvonlisäveron käsittelyssä. Kaupungin sisäisen vuokrasopimuksen mukaan "Vuokralainen sitoutuu käyttämään vuokrakohdetta jatkuvasti arvonlisäverolaissa tarkoitettuun vähennykseen tai kuntapalautukseen oikeuttavaan toimintaan. Vuokralainen sitoutuu ilmoittamaan välittömästi vuokranantajalle, mikäli vuokrakohteen käyttötarkoitus muuttuu osittain tai kokonaan arvonlisäverovähennykseen tai kuntapalautukseen oikeuttamattomaksi."

## **4. Rakentamispalveluiden käännetty arvonlisäverovelvollisuus**

Oulun kaupungilla on sekä rakentamispalveluiden myyntiä että ostoa. Näin ollen kaupunki kuuluu rakentamispalveluiden käännetyn arvonlisäverotuksen piiriin. Rakentamispalveluiden käännetyn arvonlisäveron käsittely tapahtuu Verohallinnon ohjeiden mukaisesti. Verohallinnolta ei ole pyydetty menettelytapaohjeita yksittäisiin tapauksiin, vaan nämä selvitetään rakentamispalvelun myyjän ja ostajan välillä. Rakentamispalveluiden käännetyn arvonlisäverovelvollisuuden piiriin kuuluvista yhteistyökumppaneista ei ole erillistä listausta. Jos

25.5.2016

rakentamispalvelun myyjällä on Verohallinnon ohjaus tai selvitys palvelun kuulumisesta käännetyyn arvonlisäveron piiriin, ei myyjältä erikseen pyydetä tätä ohjausta nähtäväksi, vaan luotetaan myyjän antamaan tietoon.

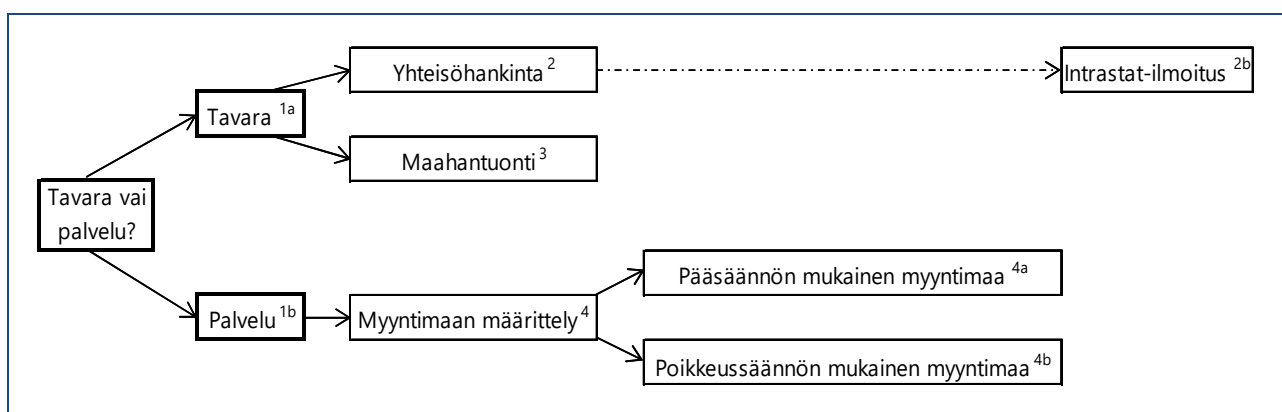
Kiinteistöhuollon sopimuksissa olevat työt eivät usein kuulu käännetyyn arvonlisäveron piiriin, mutta sopimuksen ulkopuolella tehtävät työt voivat olla myös rakentamispalvelua, joka laskutetaan arvonlisäverottomana. Kiinteistöhuollon pienissä töissä rajanveto rakentamispalvelun ja muun palvelun välillä tehdään tarvittaessa tapauskohtaisesti. Palvelun tilaaja selvittää tarvittaessa myyjältä perusteet käännetyyn arvonlisäveron käyttämiselle tai käyttämättä jättämiselle. Tarpeen vaatiessa vielä laskun tarkastusvaiheessa selvitetään, kuuluuko laskun olla arvonlisäverollinen vai – veroton. Laskun käsittelijä voi kysyä tapahtuman tarkempia tietoja työmaan vastuuhenkilöltä, joka tietää minkälaisesta palvelusta laskutettavassa tapahtumassa on ollut kysymys.

## 5. Kiinteistöinvestoinnit

Yhdyskunta- ja ympäristöpalveluiden katu- ja viherpalveluilla on yhteistyöhankkeita valtion kanssa. Näiden hankkeiden kustannuksista valtio maksaa osuuden. Hankkeiden kustannukset jaetaan osapuolten välillä sovituissa suhteissa ja valtion osuus laskutetaan arvonlisäverollisena. Hankintojen kustannusten sisältämä arvonlisävero siirretään kerran vuodessa vähennysjärjestelmään laskutettavien kustannusten suhteissa.

Kiinteistöinvestoinnin hankintojen arvonlisäveron vähennystä tarkistetaan, jos kiinteistön käyttö muuttuu niin, että vähennykseen oikeuttava käyttö pienenee tai kasvaa verrattuna alkuperäiseen käyttötarkoitukseen. Tarkistus tehdään myös, jos kiinteistö poistetaan liikeomaisuudesta tai luovutetaan, tai jos verovelvollisuus päättyy. Tarkistuskausi on kymmenen vuotta kiinteistön valmistumisvuoden tai kiinteistön vastaanottamisvuoden alusta lukien. Kaupungilla tällaisia vähennyksen tarkistamistilanteita ei ole ollut.

## 6. Kansainvälinen kauppa



Kuvio 1. Tavara- ja palveluostojen arvonlisäverokäsittelyn määrittelyminen

Kuviossa 1 on esitetty kansainvälisten hankintojen arvonlisäverokäsittelyn eteneminen. Arviointi aloitetaan määrittelemällä onko kyseessä tavara vai palvelu, ja onko tuote tai palvelu hankittu EU-alueelta vai sen ulkopuolelta. Nämä ratkaisevat, tulisiko hankinnasta saada arvonlisäverollinen vai – veroton lasku, ja suoritetaanko hankinnasta tullaus.

25.5.2016

**1a ja 1b.** AVL 17 §:n mukaan "Tavaralla tarkoitetaan aineellista esinettä sekä sähköä, kaasua, lämpö- ja jäähdytysenergiaa ja muuta niihin verrattavaa energiahyödykettä. Palvelulla tarkoitetaan kaikkea muuta, mitä voidaan myydä liiketoiminnan muodossa." Määriteltäessä sitä, onko kyseessä tavara vai palvelu, on huomioitava erityisesti tavarat, joiden yhteyteen liittyy valmistus, kokoaminen, suunnittelu, korjaus, pakkaaminen tai vuokraus. Tällaisten tapausten arvonlisäverokäsittelyyn saa ohjeita Verohallinnon syventävästä vero-ohjeesta Palvelujen ulkomaankaupan arvonlisäverotus 1.1.2010 alkaen.

**2.** EU-tavarakaupassa eli yhteisöhankinnoissa laskun tulee olla arvonlisäveroton. Jos laskulla on virheellisesti arvonlisäveroa, pyydetään toimittajalta uusi arvonlisäveroton lasku. Verkkokauppahankinnoissa on oltava erityisen tarkkana, minkämaalaisesta verkkokaupasta on kyse, sillä tämä vaikuttaa arvonlisäverokäsittelyyn. Ostosta suoritetaan kotimaan vero. Suoritettavan veron peruste on vastike ilman veron osuutta, sisältäen laskutuslisät, kuljetuskustannukset ja muut mahdolliset hinnanlisät. Vero suoritetaan samalla verokannalla kuin vastaavan kotimaisen oston vero. EU-tavaraoston veron saa vähentää, jos hankinta tulee vähennykseen oikeuttavaan käyttöön. Jos hankinta tulee vähennyskelvottomaan käyttöön, ei veroa saa vähentää.

Yhteisöhankintojen arvonlisäverokoodit ovat:

150 10 % EU tavaraostot palautusjärjestelmä

152 14 % EU tavaraostot palautusjärjestelmä

154 24 % EU tavaraostot palautusjärjestelmä.

**2b.** EU-tavarahankintojen Intrastat-ilmoitukset tehdään hallintokunnissa tai Monetralla. Jos jonkin hankinnan Intrastat-ilmoitus on jäänyt tekemättä, Tullilta tulee pyyntö lomakkeen palauttamisesta. Tällöin Monetra pyytää hankinnan tehneeltä hallintokunnalta Intrastat-ilmoituksen tiedot, ja välittää ne eteenpäin.

**3.** Tavaroiden maahantuonti on arvonlisäverollista. Tulli määrittää maahantuotavan tavarän tullausarvon ja kantaa arvonlisäveron maahantuonnin tullauksen yhteydessä tulli- tai huolintalaskulla. Maahantuodun tavarän arvonlisäveron saa vähentää, jos hankinta tulee vähennykseen oikeuttavaan käyttöön. Jos hankinta tulee vähennyskelvottomaan käyttöön, ei veroa saa vähentää.

**4.** Palvelukaupan myyntimaan ja näin ollen maan, jolla on oikeus verottaa kyseinen palvelu, määrittelemiseen on olemassa ns. myyntimaan pääsääntö sekä poikkeussääntö. Pääsäännön (**4a**) mukaan palvelu verotetaan siinä maassa, jossa sijaitsevaan ostajan kiinteään toimipaikkaan palvelu on luovutettu tai jos palvelua ei luovuteta kiinteään toimipaikkaan, verotusmaa määräytyy ostajan liiketoiminnan kotipaikan perusteella. Pääsäännön mukaisesti verotetaan esimerkiksi immateriaalipalvelut, sähköiset palvelut, irtaimen esineen (ei kuljetusvälineen lyhytaikainen) vuokraus, tavaroiden kuljetus, IT-palvelut ja kuljetusvälineiden pitkäaikainen vuokraus. Poikkeussäännön (**4b**) mukaan verotetaan kiinteistöihin kohdistuvat palvelut, henkilökuljetuspalvelut, kuljetusvälineen lyhytaikainen vuokraus, kulttuuri-, viihde- ja muut vastaavat palvelut sekä ravintola- ja ateriapalvelut. Nämä verotetaan siinä maassa, jossa palvelu tapahtuu. EU-palveluhankintojen arvonlisäverokoodi on 164 24 % EU palveluostot palautusjärjestelmä.

Ulkomailla matkustettaessa syntyvien kulujen arvonlisäveroa ei vähennetä. Tämä on kuitenkin mahdollista Verohallinnon ALVEU-palvelussa ns. ulkomaalaispalautushakemuksella. Hakemus tulee tehdä yhdeksän kuukauden kuluessa sen kalenterivuoden päättymisestä, jonka aikana hankinta on tehty. Hakemuksella voidaan hakea palautusta myös sellaisesta arvonlisäverosta, joka on maksettu EU-maahan virheellisellä arvonlisäverollisella laskulla.



25.5.2016

## 7. Laskennallinen palautus

Laskennallisen palautuksen piiriin kuuluvat terveyden- ja sairaanhoitopalvelun sekä sosiaalihuollon verottomat hankinnat, hoitotoimen harjoittajan hoitotoimen yhteydessä luovuttamat verottomat tavarat ja palvelut, sairaankuljetus, tutkimus- ja laboratoriopalvelut, hammastekniset palvelut, äidinmaito, ihmisveri, ihmiselimet, ihmiskudokset ja kaupungin suoraan em. toimintaa harjoittavalle toimintaa varten antama tuki tai avustus.

Palveluntuottajan kanssa on solmittava sopimus tai annettavasta tuesta on oltava päätös. Sopimus tehdään hyvinvointipalveluiden delegointisäännön mukaisesti, ja se voi olla toistaiseksi voimassa oleva tai määräaikainen. Palveluntuottajan, terveydenhuollon ammattihenkilön tai yksityisen sosiaalipalveluita tuottavan tulee olla rekisteröity ja pätevä palvelun suorittamiseen. Rekisteriin kuulumisen tarkistetaan hyväksymisen yhteydessä Aluehallintovirastolta tai Valviralta, tai palveluntuottaja lähettää hakemuksen yhteydessä todistuksen rekisteriin kuulumisesta. Luvassa tai ilmoituksessa on nimetty palvelusta vastaava henkilö. Henkilöstön pätevyys tarkistetaan valvontakäynneillä tai tarvittaessa terveydenhuollon ammattihenkilöiden rekisteristä. Muun palveluntuottajan kelpoisuus tulee ilmetä hakupapereista. Jos palveluntuottajan vastuuhenkilöissä tai toiminnassa tapahtuu oleellisia muutoksia, tämän on tehtävä ilmoitus Aluehallintovirastolle vai Valviraan. Palveluntuottajille tehdään määräajoin valvontakäyntejä ja auditointeja, joiden yhteydessä pätevyudet tarkistetaan.

Omaishoitajien tuet, perhehoitajien palkkiot sekä laskennalliseen palautukseen oikeuttavat palvelusetelimennot ja yhteisöille maksettavat avustukset kirjataan laskennalliseen palautukseen. Muita laskennallisen palautuksen piiriin kuuluvia sopimuksen mukaisen toiminnan avustuksia ovat toiminta-avustus korkeakouluopiskelijoiden terveydenhuoltoon Ylioppilaiden terveydenhuoltosäätiölle, lapsi- ja perhetoiminnan avustus Mannerheimin lastensuojeluliitolle sekä perhetyön/kotiavun avustus Lintulammen asukasyhdistykselle.

Laskennallisen palautuksen arvonlisäverokoodi on 105. Laskelma laskennallisen palautuksen piiriin kuuluvista kuluista tehdään tilinpäätöksen yhteydessä kerran vuodessa Monetran alv-raporttien pohjalta.

## 8. Oman käytön vero

Oulun kaupungin hallintokunnat tekevät omat laskemansa oman käytön verotukseen liittyen, ja nämä huomioidaan arvonlisäverolaskelmissa. Liikelaitos Oulun Serviisi tekee laskelman luontoisetuaterioiden arvonlisäverosta kerran vuodessa. Liikunta- ja vapaa-ajanpalvelut tekee liikuntatilojen oman käytön verosta laskelman 2-3 kuukauden välein. Tilakeskus tekee oman käytön verolaskelman kerran vuodessa tilinpäätöksen yhteydessä. Yhdyskunta- ja ympäristöpalvelut tekee edellisen vuoden oman käytön laskelmien perusteella kuukausittaisen arviolaskelman oman käytön verosta. Oikaisulaskelma tehdään tilinpäätöksen yhteydessä.

Oulun Serviisi maksaa oman henkilökunnan luontoisetuaterioista omakustannushinnan mukaisen arvonlisäveron ja tekee alv-oikaisun. Elintarvikkeiden keskimääräinen hinta sekä henkilöstökulut aterialla kohden saadaan suoritelaskennasta. Välillisten kulujen hintana käytetään 22 % välittömistä kustannuksista 14 % verolla lisätynä. Luontoisedun verotusarvon ja omakustannushinnan erotus kerrotaan luontoisetuaterioiden määrällä. Luontoisedun verotusarvosta tilitetään vero ja maksetaan työnantajan sosiaalimaksut.

Sivistys- ja kulttuuripalveluiden liikunta- ja vapaa-ajanpalveluiden oman käytön verolaskentaa ollaan tällä hetkellä päivittämässä.

25.5.2016

Tilakeskuksen oman käytön verolaskelma tehdään kiinteistöjen vuokrauksesta muuhun kuin vähennykseen tai palautukseen oikeuttavaan käyttöön esim. asunnot, liikeyritykset, SRK:n kerhotilat ja kaupungin edustustilat. Tilakeskus laatii jakorekisterin, jossa on ne kaupungin omistamat omassa käytössä olevat rakennukset, joissa on ulkopuolisille arvonlisäverottomasti vuokrattuja tiloja tai edustuskäytössä olevia tiloja. Laskelmassa on jaettu tilojen käyttö prosenttiosuuksina omaan käyttöön ja muuhun käyttöön. Excel-laskelmaan tallennetaan tilaajan (Tilakeskus) ja tuottajan (Tekninen liikelaitos) veroraporteista tilaajan menot, joista vähennetään tuottajan laskuttama työn osuus ja lisätään tuottajan suorat kulut. Näistä muodostuu kunkin kohteen oman käytön arvonlisäveron veron peruste, josta oman käytön arvonlisävero lasketaan käyttöosuuden mukaan 24 % verokannalla. Arvonlisäverolliset laskut yms. käsitellään palautus- ja vähennysjärjestelmän mukaan tilivuoden aikana. Laskelmat tehdään kerran vuodessa tilinpäätöksen yhteydessä ja lähetetään Monetra Oy:lle käsiteltäväksi.

Yhdyskunta- ja ympäristöpalvelut tekee oman käytön verolaskelman verottomaan kiinteistön vuokraustoimintaan (asunnot) sekä edustuskuluihin liittyen. Edustuskulujen oman käytön verolaskelma tehdään kerran vuodessa. Kiinteistöjen osalta yhdyskunta- ja ympäristöpalvelut saa Oulun Tilakeskukselta kohdeluettelon rajoituksen alaisista kiinteistöistä. Kuukausittain suoritettavista oman käytön veroista laaditaan edellisen vuoden tilinpäätöksen yhteydessä kuukausiarvio kuluvasi vuodeksi. Oman käytön vero lasketaan verottomana vuokrattujen kohteiden seuraavista kulueristä ja näistä poistetaan sisäinen kate:

1. Kunnossapitopalveluista (kiinteistön kunnossapito, jätahuolto yms.)
2. Kaupungin sisäisinä laskutuksina laskutetuista verottomista huoneistomenokustannuksista verottomana vuokrattuun kiinteistöön tai sen osaan kohdistuvat kulut (sähkö, vesi, lämmitys).
3. Muista kaupungin sisäisistä, verottomina laskutetuista, vuokrattuun kiinteistöön kohdistuvista materiaalin- ja palveluiden hankinnan menoeristä.

## 9. Hankerahoitus

Oulun kaupunki toimii hankkeissa sekä päätoteuttajana (hallinnoija) että osatoteuttajana. Yhteistyökumppaneina voi olla liikeyritysten lisäksi muita kuntia, koulutuslaitoksia tai yhdistyksiä. Oulun kaupungin hallinnoimat EAKR- ja vastaavat hankkeet ovat pääasiassa ei-kaupallisia hankkeita, joissa hankkeeseen osallistuvilta ei peritä yli 25 % rahoitusosuutta koko hankkeen rahoituksesta. Näiden pääasiassa verottomilla avustuksilla rahoitettavien hankkeiden tuista ja avustuksista ei makseta arvonlisäveroa. Hankkeiden kustannusten arvonlisävero käsitellään palautettavana verona, sillä arvonlisävero ei jää hakijan lopulliseksi kustannukseksi. Näin ollen rahoittajalle tehtävässä maksatushakemuksessa hankkeen kulut ilmoitetaan verottomina.

## 10. Verkkokaupassa annettavat tositteet

Ostettaessa koti- ja ulkomaisista verkkokaupoista maksaminen voi tapahtua maksukortilla tai laskulla. Jos ostosta on mahdollista saada lasku, tulee laskun täyttää AVL 209 e §:n mukaiset laskumerkintävaatimukset. Jos taas maksu tapahtuu maksukortilla (pankki- tai luottokortti), ostosta tulisi saada tosite, josta kirjanpidossa tarvittavat oikean arvonlisäverokäsittelyn tiedot ilmenevät. Tositteeksi käy kuitti tai muu laskuna toimiva tosite. Saatu tosite tulee liittää luottokorttilaskun liitteeksi todentamaan osto. KILAN yleisohjeen mukaan lasku oikeuttaa arvonlisäverovähennykseen vain, jos laskun tiedot vastaavat todellisuutta. Laskun oikeellisuus on tarkistettava arvonlisäverokannan ja muiden tietojen osalta, sillä virheellisen laskun perusteella ostajalla ei ole vähennysoikeutta. Vähennysoikeus saadaan tällöin vasta mahdollisen korjatun laskun perusteella. Kaupungilla on ohjeistus maksukorttien käyttöön liittyen.

25.5.2016

Oulun kaupungilla on käytössä useita verkkokauppoja, joissa myydään tuotteita tai palveluja kuntalaisille. Verkkomaksaminen on mahdollista useiden ilmoittautumista vaativien tapahtumien yhteydessä. Verkkokauppoja on käytössä esimerkiksi sivistys- ja kulttuuripalveluissa kirjastolla, Oulu-Opistolla ja uimakouluilmoittautumisissa sekä yhdyskunta- ja ympäristöpalveluissa joukkoliikenteellä (Waltti-kortti ja mobiililippu). Verkkokaupoissa voi maksaa pääsääntöisesti omilla verkkopankkitunnuksilla. Joukkoliikenteen mobiililipun voi maksaa myös Svea laskulla, pankki- tai luottokortilla sekä puhelinlaskulla. Myynnissä on sekä arvonlisäverollisia että – verottomia palveluja.

Kaupungin palveluiden verkkokaupassa tapahtuva myynti tulee lisääntymään tulevaisuudessa. Uusia palveluja käyttöönotettaessa huomioidaan kokonaisprosessi hankinnasta maksuun. Arvonlisäveron osalta selvitetään, että myytävän tuotteen tai palvelun arvonlisäverokanta on oikea, vero kirjautuu oikein tietojärjestelmiin ja että myyntitapahtuman arvonlisäveron koko ketju kirjanpitoon ja verottajalle asti on selvillä.

## 11. Arvonlisäverokäsittelyn vastuut

Arvonlisäverotukseen liittyvästä ohjauksesta, ohjeistuksesta ja erityiskysymyksistä Oulun kaupungissa vastaa Konsernipalvelut, talous ja omistajaohjauksen palvelualueen talousryhmä. Talousryhmä pyytää myös tarvittaessa verottajan ohjauksen arvonlisäveron käsittelyyn liittyviin kysymyksiin. Arvonlisäveroasioiden operatiivinen vastuu on Liikelaitos Oulun Konttorilla. Oulun Konttori vastaa osto- ja myyntilaskutuksen arvonlisäverokäsittelyn käytännön kysymyksiin, ja antaa ohjeita sekä neuvontaa näihin liittyen. Oulun Konttorilla on myös raportointivastuu konsernipalveluiden talous- ja omistajaohjauksen palvelualueelle.

Arvonlisäveroasioiden vastuuhenkilöt on nimetty kunkin hallintokunnan alv-selvitykseen. Hallintokunnissa kokonaisvastuu sekä sisäisen valvonnan vastuu on johtajalla. Arvonlisäveron erilliskysymyksistä, ohjauksesta ja koulutuksesta vastaavat talouspäälliköt, -sihteerit ja -koordinaattorit. Hallintokunnilla on myös nimetyt arvonlisäveroasioiden vastuu-/yhteyshenkilöt, joiden tehtäviin kuuluu opastus, tiedottaminen, arvonlisäveromuutosten huomioiminen sekä Intrastat – ilmoitukset. Lisäksi alv-selvityksessä on nimetty osto- ja myyntilaskutuksen yhteyshenkilöt. Kausiveroilmoituksista, kirjanpidosta, maksuliikenteestä sekä osto- ja myyntireskontrasta vastaa Monetra Oy.

## 12. Arvonlisäverokäsittelyn oikeellisuuden varmistaminen

Henkilökunnan arvonlisävero-osaamisesta huolehditaan asianmukaisella perehdytyksellä, koulutuksella sekä ajankohtaisten asioiden ja muutosten sisäisellä tiedottamisella esimerkiksi sähköpostitse. Arvonlisäveroasioista ja laskujen käsittelystä keskustellaan sisäisissä palaverissa ja tuodaan tarvittaessa esille huomioitavia asioita. Mahdollisuuksien mukaan osallistutaan myös ulkopuolisten tahojen järjestämiin arvonlisäverokoulutuksiin, joissa käydään läpi arvonlisäverotuksen perusasioita sekä tuoreimpia laissa, käytännöissä tai oikeustapauksissa ilmenneitä muutoksia. Koulutusaineistot ja muu koulutuksissa saatu tieto jaetaan oman taloushenkilöstön käyttöön. Tietoa haetaan sisäisesti Akkunan arvonlisäverotusosiosta tai Verohallinnon sivuilta. Käytössä on myös Kuntaliiton Arvonlisävero-opas kunnille ja kuntayhtymille. Tarvittaessa neuvoja kysytään kaupungin omilta arvonlisäveroasiantuntijoilta.

Arvonlisäverokäsittelyn oikeellisuus varmistetaan osto- ja myyntilaskujen käsittelyn yhteydessä osana laskun tarkastus- ja hyväksyntäprosessia. Myyntilaskujen arvonlisäveron tarkastavat laskuttajat. Jos ostotilaus tehdään BOS-järjestelmässä, tilaaja tiliöi oston tilausvaiheessa. Tällöin varmistetaan myös oikea alv-koodi. Jos

25.5.2016

kyseessä on muu ostolasku, laskun tarkastaja tekee laskulle asiatarastuksen sekä tiliöi laskun. Laskujen oikeasta arvonnäverokäsittelystä vastaa viime kädessä laskun hyväksyjä.

Tilikartassa on joidenkin tilien kohdalla tarkennuksia tilille kirjattavista tapahtumista. Myös alv-koodeja on selitetty tilikartassa. Joidenkin hallintokuntien arvonnäverokäsittelyssä tehdään satunnaisia pistokoeluentoja tarkistuksia lähinnä alv-koodeihin liittyen. Oikeellisuuden varmistamiseksi ei ajeta raportteja, eikä hallintokunnissa tehdä alv-täsmäyksiä. Alv-täsmäytykset tehdään Monetralla. Monetran kautta tulee myös kyselyjä yksittäistapausten arvonnäverokirjauksiin liittyen. Nämä tarkastetaan ja korjataan pyynnöstä.

Arvonnäverokäsittelyn prosesseja seurataan ja kehitetään tarkastuksissa ja arkipäivän tilanteissa vastaan tulleiden seikkojen perusteella. Selvityksen jälkeen hallintokunnat vastaavat omista menettelytavoissaan tarvittavien muutosten käyttöönnotosta.